

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

**DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

Ciclo XXIX

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

TITOLO TESI

LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO EUROPEA

Presentata da: Enrique Sánchez de Castro Martín - Luengo

Coordinatore Dottorato

Relatore

Prof. Andrea Mondini

Prof. Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2016

AGRADECIMIENTOS

La tesis recogida en estas páginas no habría sido posible sin la desinteresada, generosa e incondicional ayuda procedente de un conjunto de instituciones y personas a las que debo más que un sincero y profundo agradecimiento.

En primer lugar, al Real Colegio de España en Bolonia, institución única e inigualable en el mundo, gracias a la majestuosa generosidad de su fundador, D. Gil Álvarez de Albornoz, quien a través de su legado ha logrado crear un Colegio de más de 650 años de historia.

Es en esta Institución donde se encuentra el origen y esencia de esta tesis. El 23 de noviembre de 2013 tuve el honor de recibir una beca, concedida por el Patronato del Real Colegio de España, que me ofrecería no sólo la oportunidad de realizar los estudios de Dottorato di Ricerca en la Ama Mater Studiorum, Universidad de Bolonia, sino también vivir una de las mejores experiencias de mi vida, ser *colegial* del Real Colegio de España, estableciéndome, así, como legatario directo de un patrimonio intelectual y personal gestado a lo largo de seis siglos y medio de historia de mano de grandes figuras del panorama intelectual tanto nacional como internacional, lo que sin lugar a dudas ha contribuido a forjarme como *mejor* persona y hacerme participe del grado de responsabilidad que todo esto conlleva.

Por todo ello, reitero mis agradecimientos a esta Institución y en especial a la figura de su fundador, Don Gil Álvarez de Albornoz, reafirmando, una vez más, mi postura en pro de la esencia de esta *Casa*.

Todo lo anterior se debe, sin lugar a dudas, a nuestro Magnífico Rector D. Guillermo García-Valdecasas y Andrada-Vanderwilde, persona que nos ha transmitido, a través de increíbles vivencias y recuerdos, la grandeza de nuestro Colegio y de su fundador, logrando que cada día me sienta más identificado con la obra e historia iniciada por Don Gil. A usted, señor Rector, le estaré eternamente agradecido.

La tesis que se presenta es el fruto de mis años como *dottorando di ricerca* en la Universidad de Bolonia, en su Departamento de Derecho Tributario, encabezado por el Prof. Adriano Di Pietro, director, también, de esta tesis. Persona a quien debo agradecer su generosa acogida desde aquel 13 de enero de 2013 y por su condición de profesor universitario de referencia, siempre brindado a la Universidad, a nuestro Colegio y a sus pupilos.

En especial, me gustaría agradecer la labor y ayuda de la Scuola Europea di Alti Studi Tributari, a su director y demás miembros, por su apoyo, compañía y ayuda. Sin olvidar, como es obvio, al resto de compañeros doctorandos con quienes he forjado grandes relaciones de amistad.

Quizás, mi condición de colegial del Real Colegio de España y la tesis que me acompaña no hubieran sido posible sin la excelente formación universitaria recibida en los últimos años, es por ello por lo que quiero agradecer la labor formativa de la Universidad de Castilla-La Mancha, en especial, al claustro de profesores de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo, y en particular al Departamento de Derecho Financiero y Tributario representado por don Miguel Ángel Collado Yurrita, también *bolonio*.

Sin lugar a dudas, mi paso por el Real Colegio no hubiera sido igual si no fuera por mis compañeros, colegiales, con los que he tenido la suerte de coincidir y convivir. En primer lugar, agradecer a mis *viejos* su ayuda y orientación en los primeros días y por hacerme sentir como en casa desde el primer momento, y a mis *nuevos* por los seis últimos meses en el Colegio y por garantizarme la protección de la esencia colegial.

No olvido los agradecimientos para todos y cada uno de mis compañeros de colegiatura, mis coetáneos, a quienes debo tantísimos buenos y no tan buenos momentos en nuestra Casa, pero que sin lugar a dudas han hecho de mi etapa colegial una de las etapas más especiales y hermosas de mi vida.

Finalmente, mi agradecimiento a mi familia, en especial a mis padres, Montse y Miguel, y a mis hermanos, Cristina y Miguel, por su comprensión y paciencia, por recorrer a mi lado cada una de las etapas académicas y profesionales de estos últimos años, y por hacer de mí no sólo un buen jurista, sino también una buena persona.

Ajofrín a 10 de febrero de 2016.

A mi familia

ÍNDICE

Abreviaturas	i
Introducción	1
Introduzione	9
Capítulo I. La incidencia del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario	15
1.1 Introducción	15
1.2 Derecho Civil y Derecho Tributario: límites a la autonomía de la voluntad	16
1.2.1 Buena fe y Derecho Tributario	21
1.2.2 Economía de opción y planificación fiscal	23
1.2.2.1 Las economías de opción	24
1.2.2.2 Planificación fiscal como economía de opción	30
1.3 El Arbitraje Fiscal Internacional	49
1.4 La minoración de la carga tributaria: Consideraciones preliminares	51
1.4.1 ¿Qué lleva a los operadores económicos a la búsqueda de la máxima rentabilidad?, y ¿Cómo lo consiguen?	55
1.4.2 Los tributos como coste y como elemento decisorio a la hora de efectuar operaciones y transacciones económicas	59
1.5 Principio de neutralidad	65
Capítulo II. Diferenciación entre figuras afines a la economía de opción y planificación fiscal	71
2.1 Introducción	71
2.2 Delimitación de figuras	76
2.2.1 Elusión fiscal, evasión fiscal y planificación fiscal	76
2.2.1.1 Elusión fiscal y planificación fiscal	79
2.2.1.2 Elusión fiscal y evasión fiscal	85

2.2.2	Abuso del derecho, fraude de ley y simulación	90
2.2.2.1	Abuso del derecho y fraude de ley: su relación con la elusión fiscal	91
2.2.2.2	El fraude de ley civil y el fraude de ley tributario	101
2.2.2.3	Fraude de ley, los negocios jurídicos anómalos y el negocio indirecto	103
2.2.2.4	La simulación en contraste con otras figuras	106
Capítulo III. La elusión fiscal en la Unión Europea		111
3.1	Introducción	111
3.2	Las libertades europeas como mecanismos de elusión fiscal	112
3.3	¿Existe una minusvaloración del interés fiscal nacional?	119
3.4	Relevancia y magnitud del problema	124
3.5	Los responsables de la elusión fiscal	130
3.6	Instituciones preocupadas	133
3.6.1	Nivel nacional	134
3.6.2	Nivel supranacional	140
3.6.2.1	Nivel Europeo	140
3.6.2.2	Nivel Internacional: OCDE	146
Capítulo IV. Lucha contra la elusión fiscal en la Unión Europea		151
4.1	Introducción	151
4.2	El límite al empleo de las libertades europeas cuando son empleadas de forma abusiva	154
4.2.1	Discriminación vs. restricción	155
4.2.2	Motivos y justificaciones en las restricciones y discriminaciones	159
4.2.3	Justificaciones en materia de discriminaciones y restricciones en supuestos de elusión fiscal	164
4.1.	Abuso del Derecho Europeo	172
4.3.1	Origen primario de la teoría del abuso del Derecho	172
4.3.1.1	Origen Europeo de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo	174
4.3.1.2	El fin de la teoría del abuso del Derecho Europeo	176
4.3.1.3	El importante papel del Tribunal Europeo de Justicia en la creación y desarrollo de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo	178

4.4	La teoría Europea sobre la prohibición del Abuso del Derecho	180
4.4.1	Visión General	180
4.4.1.1	Elemento objetivo	185
4.4.1.2	Elemento subjetivo	189
4.4.1.3	Conclusión: Concepto final	192
4.4.2	La teoría europea del abuso del Derecho en materia de fiscalidad	193
4.4.2.1	El Abuso del Derecho en fiscalidad armonizada	195
4.4.2.2	El Abuso del Derecho en fiscalidad no armonizada	201
4.4.2.3	El Abuso del Derecho en fiscalidad parcialmente armonizada	203
4.4.2.4	Unificación de las teorías sobre el Abuso del Derecho en fiscalidad armonizada y no armonizada	206
4.5	¿Abuso de Derecho como principio general o como principio interpretativo?	211
4.6	El Abuso del Derecho Europeo como instrumento de lucha contra la elusión fiscal: <i>wholly artificial arrangements</i>	226
4.6.1	El motivo económico válido como exclusión de la elusión fiscal	243
Capítulo V. La Cláusula general anti-abuso		249
5.1	Introducción	249
5.2	¿Qué instrumentos hay para afrontar la lucha contra la elusión fiscal?	250
5.3	La codificación de los instrumentos anti-elusivos como cláusula general anti-abuso	255
5.3.1	La cláusula general anti-abuso –anti-elusión–	259
5.3.1.1	Origen y concepto	259
5.3.1.2	Función de la cláusula general anti-abuso	262
5.3.1.3	Las cláusulas generales anti-abuso –anti-elusión– frente a las especiales	263
5.3.2	¿Cuáles son las características básicas que debe reunir una cláusula general anti-abuso para ser justa y eficaz?	269
5.4	La codificación del principio interpretativo europeo sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo como cláusula anti-abuso: Divergencias entre materias armonizada y no armonizada	271
5.4.1	Codificación en materia de fiscalidad armonizada	272
5.4.2	Codificación en materia parcialmente armonizada	274
5.4.3	Codificación en materia de fiscalidad no armonizada	282

5.5	Justificación de la necesidad de codificar en materia no armonizada	283
5.5.1	Justificaciones europeas	284
5.5.1.1	Régimen competencial europeo	284
5.5.1.2	Consecución y desarrollo del Mercado Interior	288
5.5.2	Justificaciones Nacionales	288
5.5.2.1	Principio de legalidad	288
5.5.2.2	Principio de certeza	294
5.5.2.3	Confianza legítima	300
5.5.2.4	Congruencia legal	301
5.5.2.5	Protección de la autonomía negocial o autonomía de la voluntad	303
5.6	¿Resulta oportuno codificar la cláusula general anti-abuso?	304
5.6.1	Relación entre el principio sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo en materia no armonizada y la cláusula general anti-abuso nacional	308
5.7	Efectos derivados de la aplicación de la cláusula general anti-abuso a una conducta particular	312
5.7.1	El carácter inoponible del acto frente a la Administración tributaria	312
5.7.2	La recalificación tributaria	313
5.7.3	¿Procede o no sancionar las conductas abusivas o en fraude de ley tributaria?	318
Capítulo VI. El Proyecto europeo de cláusula general anti-abuso		327
6.1	Introducción	327
6.2	La Recomendación Europea	329
6.2.1	¿Por qué se actúa a través de una Recomendación?	330
6.2.2	Como lograr el carácter vinculante de la Recomendación	336
6.2.3	¿Cuál sería el ámbito de aplicación del modelo de cláusula general anti-abuso?	339
6.2.4	Modelo de cláusula general anti-abuso propuesta por la Comisión Europea: Redacción propuesta	340
6.3	Competencia de los Estados Miembros	345

6. 4	El nuevo proyecto de Directiva Europea sobre <i>anti-elusión fiscal</i> : Consideraciones generales y críticas	351
6.4.1	¿En base a qué justifican la procedencia de este proyecto?	352
6.4.2	La propuesta de cláusula anti-abuso del proyecto de Directiva	355
6.4.3	Conclusión final	358
6.5	Requisitos y parámetros fijados por el TJUE en materia de Abuso del Derecho	359
6.5.1	No discriminatorias, si restrictivas	359
6.5.2	Principio de proporcionalidad	360
6.5.3	Ámbito de aplicación: la prohibición de la generalidad	364
6.5.4	El carácter de las presunciones	365
6.5.4.1	Presunciones absolutas	366
6.5.4.2	Presunciones relativas	369
6.5.5	Prueba de la conducta elusiva o abusiva	372
6.5.6	Procedimiento legal y justo	375
6.5.7	Conclusión	377
6.6	Test de valoración de la cláusula general anti-abuso nacional con respecto al Derecho Europeo	378
6.7	¿Cuáles son los efectos de una cláusula anti-elusiva nacional contraria al Derecho Europeo?	379
	 Capítulo VII. Derecho Comparado	 381
7.1	Introducción	381
7.2	Italia	383
7.2.1	Consideraciones generales y previas a la situación actual	384
7.2.2	El artículo 37 bis del D.P.R. de 29 de octubre de 1973	386
7.2.3	Los pronunciamientos judiciales italianos	389
7.2.3.1	¿Aplicabilidad o inaplicabilidad directa del principio sobre abuso del Derecho Europeo en fiscalidad?	390
7.2.3.2	«El descubrimiento» del principio general anti-abuso del artículo 53 de la Constitución	393
7.2.3.3	Conclusión que se extrae de la historia jurisprudencial italiana en materia de abuso del derecho	395
7.2.4	Compatibilidad del art. 37 bis y el Derecho Europeo	396

7.2.5	El nuevo artículo 10 bis del Statuto dei Diritti del Contribuente	397
7.2.6	Conclusión	405
7.3	España	406
7.3.1	Orígenes	407
7.3.2	El artículo 24 LGT de 1963	408
7.3.3	Reforma de 1995	413
7.3.4	Art. 15 LGT 2003	415
7.3.4.1	Críticas a la denominación	417
7.3.4.2	El art. 15 como fraude de ley tributaria	417
7.3.4.3	Análisis de la dicción literal del art. 15	419
7.3.4.4	Ámbito de aplicación	425
7.3.4.5	El procedimiento especial	425
7.3.4.6	Los efectos derivados de la aplicación del art. 15 LGT	428
7.3.4.7	Garantías adicionales	429
7.3.5	La reforma parcial de la LGT de 2015	429
7.3.5.1	La «inicial» propuesta del nuevo artículo 15.3 LGT	429
7.3.5.2	El artículo 15.3 LGT definitivamente aprobado	433
7.3.5.3	Propuesta y redacción final del nuevo artículo 66 bis LGT	434
7.3.5.4	El nuevo artículo 206 bis	440
7.3.5.5	Artículo 15 LGT y Derecho Europeo	444
7.3.6	Conclusión	447
7.4	Reino Unido	447
7.4.1	Doctrina jurisprudencial previa	449
7.4.2	Los intentos previos de codificación de la cláusula anti-elusiva general	452
7.4.3	La cláusula anti-elusiva general de Aaronson	454
7.4.4	La cláusula general anti-abuso definitiva de la Finance Act 2013	457
7.4.4.1	Denominación	459
7.4.4.2	La generalidad de la cláusula	459
7.4.4.3	Ámbito sustantivo de aplicación	460
7.4.4.4	Concepto de ventaja fiscal	463
7.4.4.5	Los efectos derivados de la aplicación de la cláusula británica	464
7.4.4.6	Procedimiento especial	464
7.4.5	La GAAR británica y el Derecho Europeo	471
7.4.6	Conclusión	472

Conclusiones	475
Conclusioni	487
Bibliografia	499
Jurisprudencia	547
Normativa y documentos oficiales	565

ABREVIATURAS

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CEN	Capital Export Neutrality
CIN	Capital Import Neutrality
CFC	Controlled Foreign Companies
EEMM	Estados miembros
GEM	Grupos Empresariales Multinacionales
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
GAA(b)R	General Anti-Abuse Rule
HMRC	HM Revenue & Customs
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
VAT	Value Added Tax

INTRODUCCIÓN

La realidad de la tributación directa se caracteriza, hoy día, por la relocalización internacional de los factores de producción en aquellas jurisdicciones, entiéndase Estados, que ofertan mayores ventajas tributarias, en muchas ocasiones acompañadas de regulaciones mercantiles, societarias y, en especial, en materia de propiedad intelectual e industrial más que favorables.

La tesis aquí presentada afronta uno de los temas más debatidos y tratados en las últimas décadas por instituciones, gubernamentales y no gubernamentales, nacionales, Europeas e internacionales –OCDE, G20, Instituciones Europeas en general–. Éste se refiere al empleo de la normativa nacional y supranacional de forma abusiva. En este caso nos centraremos exclusivamente en la normativa Europea, en especial en las libertades fundamentales, con el fin de lograr minorar la carga tributaria, no sólo a nivel individual, sino también a nivel agregado por parte de aquellos grupos multinacionales.

Cuando nos referimos a grupos multinacionales no lo hacemos con la intención de excluir al particular de a pie de la planificación y ejecución de estructuras abusivas, sino con la intención de reflejar que el mayor número de prácticas elusivas o en fraude de ley tributaria son ejecutadas por corporaciones y grupos de éstas.

La problemática que analizamos en este trabajo se establece como una de las consecuencias propias de la Globalización económica e incluso política, en un nivel internacional, y del fracaso, al menos parcial, del proceso de integración Europeo, como consecuencia de la ausencia de intereses y objetivos comunes, principalmente económicos y fiscales, entre los Estados Miembros.

Estos procesos de integración han favorecido la movilidad de los agentes económicos y de los factores de producción, especialmente el capital, lo que les permite estructurar o reestructurar su actividad económica de aquella forma que conlleve un menor coste tributario, por lo que hacen del tributo un elemento adicional, entiéndase coste, a tener en cuenta a la hora de delimitar y ejecutar las estrategias antes referidas.

El proceso de integración Europeo en este ámbito pone de manifiesto la problemática que esconde el concepto mismo de integración, éste se puede entender como neutralidad regulatoria o legal, *regulatory neutrality*, como promoción de la realización de operaciones o transacciones internacionales por parte de los operadores económicos sin importar la regulación local o nacional; o bien, por competición legal o *regulatory competition*, en el sentido de la promoción de la competición, fiscal, entre los EEMM.

Ni que decir tiene que esta situación ha sido empleada por ciertos Estados para hacer de sus Ordenamientos Jurídicos y de sus Sistemas Tributarios elementos atractivos para captar, de este modo, inversores y flujos de capital extranjeros movidos por el interés de incrementar su beneficio. No nos referimos sino a la denominada competencia fiscal perjudicial entre Estados, cuestión a la que nos referiremos en reiteradas ocasiones a lo largo de las próximas páginas.

Dicha integración económica y legal comprende la competencia *cross-border* entre personas, físicas y jurídicas, como operadores económicos cuyo objetivo principal, o al menos uno de los principales, es la elección de aquel Ordenamiento Jurídico que les sea más favorable para con la consecución de sus objetivos económicos y empresariales. Hecho que ha provocado que los operadores económicos hagan del tributo un coste más a tener en cuenta a la hora de tomar sus decisiones económicas, financieras y empresariales en general, decisiones en las que entra en juego la confluencia de multitud de Ordenamientos Jurídicos de tradiciones legales más que diversas y con ofertas, tributarias, más que interesantes. Práctica que a nivel Europeo se traduce en el empleo abusivo o en fraude de ley de las libertades fundamentales en detrimento de la normativa nacional, o lo que es lo mismo, en el abuso del Derecho Europeo.

Si analizamos el alto número de pronunciamientos emitidos por el Tribunal de Justicia Europeo podemos observar como se otorga una extrema protección a las libertades fundamentales europeas en detrimento, en muchas ocasiones, de los intereses, aparentemente legítimos, de los Estados Miembros.

Nos encontramos inmersos en el mundo de las figuras relativas a la planificación fiscal agresiva, *agressive tax planning*, y del fraude de ley tributaria, *tax avoidance*, como figuras en las que se apoyan los contribuyentes para estructurar sus actividades de una forma eficiente en términos económico-tributarios, figuras íntimamente relacionadas con aquella del fraude de ley tributaria y abuso de derecho, o *abuse of law* desde el punto de vista del Derecho Europeo.

Tras lo expuesto, podemos afirmar que el objeto de esta tesis no es otro que analizar la institución sobre el abuso del Derecho Europeo, o *Abuse of Law*, como instrumento a emplear contra las prácticas elusivas efectuadas a través del empleo *abusivo* de las libertades fundamentales europeas en detrimento de la normativa nacional y, por ende, de los intereses fiscales y tributarios de aquellos Estados perjudicados.

Para afrontar con éxito la investigación, estudio y reflexión en la que se apoya esta tesis nos debemos plantear, entre otras muchas, la cuestiones o interrogantes que siguen:

- ¿Se puede limitar el ejercicio de las libertades europeas en pro de la lucha contra la elusión fiscal?
- ¿Existe un desinterés por la lucha contra la elusión fiscal nacional a nivel Europeo?
- ¿Los intereses fiscales y tributarios de los Estados Miembros resultan relevantes y respetables a nivel Europeo, y en especial en confrontación con las libertades europeas?
- ¿La doctrina jurisprudencial sobre la prohibición del Abuso del Derecho Europeo resulta eficaz y oportuna para emplearla como instrumento anti-abuso en los Ordenamientos nacionales?

- Si la respuesta anterior resulta afirmativa, ¿la referida teoría debe ser calificada como principio general del Derecho Europeo o como un *mero* principio interpretativo del mismo?
- En base a la eficacia de la doctrina europea sobre la prohibición del Abuso del Derecho Europeo, ¿pueden los Estados Miembros legislar al efecto? A tal efecto, ¿qué deben primar los Estados Miembros, la certeza legal o la congruencia legal?
- Resultando afirmativa la respuesta anterior, ¿están los Estados Miembros sujetos a los límites derivados de los pronunciamientos jurisprudenciales del Tribunal de Justicia Europeo en materia de abuso de derecho?
- Considerando que la fiscalidad directa es competencia, aún, de los EEMM ¿la legislación en materia de lucha contra la elusión fiscal deberá respetar la efectividad del Derecho Europeo?
- ¿Resulta oportuno y necesario codificar una cláusula general anti-abuso de base o corte Europeo en cada uno de los Estados Miembros?
- ¿Perjudica la inclusión de la referida cláusula al desarrollo del Mercado Interior en los parámetros que las instituciones Europeas han venido empleando?

Los interrogantes planteados anteriormente, y otros muchos que irán surgiendo según avance la investigación y reflexión, son afrontados y respondidos en los capítulos en los que se estructura el presente trabajo.

La estructura de esta tesis puede ser dividida en dos grandes bloques, el primero de ellos *general* donde se afronta el empleo del tributo como un coste adicional a la hora de efectuar decisiones de índole económica y la diferenciación de figuras conexas, en especial aquella de la economía de opción y planificación fiscal con respecto a aquellas otras referidas a la elusión y evasión fiscal, así como la definición y confrontación de las figuras sobre fraude de ley tributaria o *abuse of law*.

En cambio, el segundo de los bloques puede ser subdividido, a su vez, en dos partes diferentes, la primera de ellas puramente técnica, donde la esencia de la misma está destinada al estudio y análisis de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo y su empleo como instrumento anti-elusivo o anti-abusivo en los Ordenamientos nacionales en la forma de cláusula general anti-abuso; y una segunda parte destinada al derecho comparado, donde tendremos la ocasión de conocer el estado de la cuestión en Italia, España y Reino Unido.

Veamos a continuación, resumidamente, el contenido de los capítulos que componen esta tesis.

- Capítulo I. Capítulo inicial y pórtico de la parte general, en él nos adentraremos en la estrecha relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado, en especial el Derecho Civil, en el sentido de cómo el contribuyente puede emplear las instituciones y figuras *ius privatistas* con el fin de minorar la carga tributaria, nos referimos a la figura de la economía de opción o la actual definición de planificación fiscal. Capítulo que será finalizado a través de una reflexión que tratará de justificar el por qué el tributo, en general, es considerado como un coste a tener en cuenta a la hora de efectuar operaciones con cierta incidencia y relevancia económica, especialmente en aquellas de carácter internacional o *cross-border*

- Capítulo II. Constituye el segundo y último capítulo de aquella parte que hemos considerado general. En éste trataremos de diferenciar las figuras, estrechamente relacionadas entre sí, de la evasión fiscal, elusión fiscal y planificación fiscal. Así como aquellas referidas a los tradicionales instrumentos empleados como respuesta contra las primeras, es decir, la diferenciación entre abuso de derecho, fraude de ley, negocios anómalos y simulación.

- Capítulo III. Se establece como pórtico a la parte especial, en él estudiaremos como el empleo, *abusivo*, de las libertades fundamentales Europeas puede actuar en contra de los intereses fiscales y tributarios de los Estados Miembros. Concluiremos con una breve referencia al nivel de preocupación que el asunto ha generado no sólo a nivel nacional, sino también a nivel internacional y Europeo, haciendo especial mención a los trabajos de la OCDE y de la Comisión Europeo.

- Capítulo IV. Constituye el epicentro de la presente tesis y de la denominada parte especial, y quizás el capítulo más técnico y complejo de la misma. En él estudiaremos la teoría del abuso del Derecho Europeo desde su origen, reseñando su evolución y diferenciación en ambas áreas del Derecho Tributario, aquella referida a la fiscalidad indirecta y armonizada, y aquella referida a la fiscalidad directa y no armonizada. Una vez efectuado el referido estudio, nos plantearemos una de las más importantes cuestiones que a día de hoy se plantea la doctrina y los prácticos del Derecho Tributario pese a que la misma haya sido respondida, con mayor o menor éxito, por parte del Tribunal de Justicia Europeo. Esta cuestión no es otra que aquella sobre cómo calificar la referida teoría, como principio general del Ordenamiento Europeo o como un *simple* principio interpretativo del mismo.

- Capítulo V. En este capítulo, también integrante de la parte especial, estudiaremos la naturaleza de la bien conocida cláusula anti-elusiva general nacional como instrumento anti-elusivo y su posible relación con la teoría expuesta en el capítulo anterior, es decir, con la prohibición del abuso del Derecho Europeo, pues, nuestro objetivo no es otro que emplear ésta en forma de cláusula general anti-abuso como instrumento con el que luchar y reprimir las prácticas abusivas y artificiales. Trataremos, como prolongación de la calificación de aquella doctrina europea como principio interpretativo, de justificar la necesidad y oportunidad de codificar una cláusula general anti-abuso de corte o base Europeo en los Ordenamientos nacionales, para lo cual no sólo emplearemos razones o justificaciones desde el punto de vista del Derecho nacional, sino también desde aquel Europeo.

- Capítulo VI. En este capítulo estudiaremos lo que denominamos cláusula general anti-abuso de corte o base europeo, cuyo origen se encuentra en la doctrina jurisprudencial elaborada por el Tribunal de Justicia Europeo y recopilada en la Recomendación de la Comisión Europeo de 6 de diciembre de 2012. Identificaremos y estudiaremos cuales son los requisitos mínimos que tales cláusulas nacionales deberán cumplir con tal de no restringir, injustificadamente, las libertades fundamentales.

- Capítulo VII. Último capítulo del presente trabajo, en él nos detendremos en efectuar un detallado y profundo estudio de Derecho Comparado entre la cláusula general anti-elusiva o anti-abuso italiana, española y británica, tratando, para ello, todas las reformas legislativas que han tenido lugar hasta la fecha.

La tesis concluirá, como resulta obvio, con la exposición de las conclusiones finales y con aquellas recomendaciones que se extraen como efecto de la problemática estudiada.

En definitiva, nuestra intención es afrontar el estudio del fraude de ley tributaria en la esfera Europea y nacional como problema que corre en paralelo a la evolución del mismo Derecho Tributario en el marco de la integración legal y económica Europea, para lo cual debemos tener en cuenta que este tipo de estudio constituye un trabajo en continuo progreso, *work in progress*, ya que ante las continuas e incesantes reformas legislativas tributarias, en su mayoría para dar caza a las prácticas abusivas, hace que las técnicas planificadoras y elusivas se adapten a la realidad legislativa, económica y social que les toque afrontar, dotándose, de este modo, de elevados niveles de sofisticación y complejidad.

INTRODUZIONE

La realtà delle imposte dirette è caratterizzata dal trasferimento internazionale dei fattori di produzione in quelle giurisdizioni, Stati, che offrono maggiori vantaggi fiscali, spesso accompagnati da regolazione più vantaggiose di carattere commerciale, societarie, in particolare per quanto riguarda alla regolazione sulla proprietà intellettuale più favorevole.

La tesi qui presentata si trova ad affrontare una delle questione più dibattute e discusse negli ultimi decenni da parte delle istituzioni, governative e non governative, nazionali, europei e internazionali, -OECD, G20, Istituzioni Europee in generale-. Ciò riguarda l'uso del diritto nazionale e sovranazionale. In questo caso ci si concentrerà esclusivamente sulla legislazione europea, in particolare le libertà fondamentali, al fine di ridurre la pressione o carico fiscale, non solo dal punto di vista della persona individuale, ma anche da un punto di vista aggregato riferito ai gruppi aziendale multinazionale.

Quando ci si riferiamo ai gruppi multinazionali, non lo facciamo con l'intenzione di escludere alla persona fisica della progettazione e realizzazione di strutture abusive, ma con l'intenzione di riflettere che il maggior numero di pratiche di elusione o di frode del diritto tributario sono fatte da aziende e gruppi di queste.

I problemi discussi in questa tesi sono stabiliti come una delle conseguenze della globalizzazione economica ed anche politiche, questo a livello internazionale, e il fallimento del processo d'integrazione Europea, almeno in parte, a causa della mancanza d'interesse e obiettivi comuni, soprattutto economici e fiscali, tra gli Stati membri.

Questi processi d'integrazione hanno incoraggiato la mobilità degli operatori economici e dei fattori di produzione, in particolare il capitale, permettendo di costituire o ristrutturare i loro proprio business in quel modo che si traduce in un costo fiscale inferiore, facendo del tributo un elemento addizionale, come spese, di prendere in considerazione al momento della definizione ed esecuzione delle strategie di cui sopra.

Il processo d'integrazione Europea in questo settore rende evidente il problema che nasconde il concetto d'integrazione, può essere capito come la neutralità regolamentare o legale, *regulatory neutrality*, come incentivazione della realizzazione di operazioni o transazioni internazionali da parte dei operatori prescindendo dalla normativa locale o nazionale; o, da un altro lato, per la concorrenza legale o *regulatory competition*, nel senso di promuovere la concorrenza fiscale tra gli Stati membri.

Questa situazione è stata utilizzata da alcuni Stati per fare delle loro leggi e dei loro sistemi fiscali elementi per attrarre investitori e flussi di capitali stranieri guidati dall'interesse ad aumentare il reddito nazionale. Ci riferiamo alla cosiddetta concorrenza fiscale dannosa tra gli Stati, problema a cui si farà riferimento più volte nelle pagine seguenti.

L'integrazione economica e giuridica comporta una concorrenza transfrontaliera tra persone fisiche e giuridiche, e gli operatori economici il cui obiettivo principale, o almeno uno dei più importanti, è la scelta di tale sistema legale che è più favorevole al raggiungimento di obiettivi economici e di business. Un fatto che ha provocato agli operatori economici a prendere in considerazione l'imposta come un costo o spese quando loro prendono una decisione economica, finanziaria o di *business* in generale. In queste decisioni intervenne la confluenza di diversi sistemi legale di tradizioni giuridiche diverse e con offerte, fiscali, più che interessante. Questa pratica a livello Europeo si può tradurre come l'uso abusivo o in frode di legge delle libertà fondamentali a scapito de norme nazionali, o quello che è lo stesso, in violazione del Diritto Europeo.

Il problema è più che rilevante, se guardiamo l'elevato numero di sentenze della Corte di giustizia Europea si può osservare come si da una protezione estrema sulle libertà fondamentali europee, a detrimento, in molte occasioni, degli interessi, apparentemente legittimi, dei Stati membri.

Siamo immersi nel mondo concernente alla pianificazione fiscale aggressiva, *aggressive tax planning*, e sul frode di legge tributaria, *tax avoidance*, come figure che supportano i contribuenti a strutturare le loro attività in modo efficiente in termini economici-tributari, figure strettamente correlata alla frode e abuso di diritto, o *abuse of law*, dal punto di vista del Diritto Europeo.

A seguito di quanto sopra, si può dire che l'oggetto di questa tesi è, semplicemente, quello di analizzare l'istituzione di abuso di Diritto Europeo, o *abuse of law*, come strumento da usare contro le pratiche di elusione effettuate attraverso l'uso abusivo delle libertà fondamentali europei a scapito della legislazione nazionale e, di conseguenza, gli interessi fiscali e tributari di quelli Stati feriti.

Per affrontare con successo la ricerca, lo studio e la riflessione in cui questa tesi si poggia, dobbiamo farci le domande che seguono:

- Si può limitare l'esercizio delle libertà europee a favore della lotta contro l'elusione fiscale?
- C'è una mancanza d'interesse nella lotta contro l'elusione fiscale nazionale a livello Europeo?
- Gli interessi fiscali e tributari degli Stati membri sono rilevanti e rispettabile a livello Europeo, e soprattutto in confronto con le libertà europee?
- La giurisprudenza che si riferisce al divieto di abuso del Diritto Europeo è efficace e appropriata per l'uso come strumento anti-abuso nella legislazione nazionale?
- Se la risposta alla domanda precedente è affermativa, la teoria di cui sopra deve essere considerata come principio generale del Diritto dell'Unione o come un mero principio interpretativo?
- Sulla base l'efficacia della dottrina europea sul divieto di abuso del Diritto Europeo, possono gli Stati membri legiferare questa? A tal fine, che cosa devono prevalere gli Stati membri, la certezza del diritto o la coerenza giuridica?

- Se la risposta alla domanda precedente é affermativa, gli Stati membri stanno soggetti nel rispetto dei limiti derivanti dalle sentenze della Corte di giustizia Europea sulla abuso di diritto?
- Considerando che la fiscalità diretta è, ancora, competenza degli Stati membri, la normativa in materia di lotta contro l'elusione fiscale deve rispettare l'efficacia ed effettività del Diritto Europeo?
- È opportuno e necessario codificare una clausola anti-abuso generale di base europea in ciascuno degli Stati membri?
- Danneggia l'inclusione della clausola lo sviluppo del mercato interno nei parametri che le istituzioni europee hanno stabilito?

Le domande sollevate in precedenza, e altre che emergeranno nel trascorso di questo lavoro, sono affrontate e risposte nei capitoli in cui questa tesi è strutturata.

La struttura di questa tesi può essere divisa in due sezioni principali, la prima generale o complessiva, dove si affronta l'uso del tributo come una spesa o costo aggiuntivo nel momento in cui si fanno le decisioni economiche, ed anche si affronterà la differenziazione tra figure correlate, in particolare quella sul libero risparmio di imposta e pianificazione fiscale nei confronti di quelle altre per quanto riguarda l'elusione e l'evasione fiscale, nonché la definizione e il confronto dei concetti sul frode fiscale di legge tributaria o *abuse of law*.

Invece, la seconda parte può essere suddivisa in due blocchi differenti, il primo è un blocco puramente tecnico, dove si fa lo studio e analisi sulla teoria del divieto di abuso del Diritto Europeo e il suo uso come strumento anti-elusivo o anti-abuso nella legislazione nazionale come clausole anti-abuso generale; e un secondo blocco sul diritto comparato, dove abbiamo la possibilità di conoscere lo stato dell'arte in Italia, Spagna e Regno Unito.

Da seguito si mostra il contenuto, sintetizzato, dei capitoli di questa tesi:

- Capitolo I. Capitolo iniziale e portico della parte generale, in questo si analizza la stretta relazione tra il diritto tributario e diritto privato, in particolare il diritto civile, nel senso di come il contribuente può ricorrere alle istituzioni di diritto civile con il fine di ridurre la pressione fiscale, si fa riferimento alla figura del libero risparmio de imposta o l'attuale definizione di pianificazione fiscale. Questo capitolo sarà completato attraverso una riflessione che cercherà di giustificare il motivo per cui l'imposta, in generale, è considerata come un costo da prendere in considerazione quando fanno transazioni con certa incidenza e rilevanza economica, in particolare quelli di carattere internazionale o transfrontaliero.

- Capitolo II. È il secondo e ultimo capitolo della prima parte. In questo capitolo faremo la differenziazione delle figure, strettamente correlati, sull'evasione fiscale, elusione fiscale e pianificazione fiscale. Nonché quelli relativi agli strumenti tradizionali usati in risposta alle prime, cioè, differenziazione tra abuso di diritto, frode di legge e simulazione.

- Capitolo III. Si stabilisce come portico della parte speciale, in questo studieremo come l'uso abusivo delle libertà fondamentali europee può agire contro gli interessi fiscali e tributari degli Stati membri. Finiamo con un breve riferimento al livello di preoccupazione che la questione ha generato non solo a livello nazionale, ma anche a livello internazionale ed europeo, con particolare riferimento ai lavori dell'OCSE e della Commissione Europea.

- Capitolo IV. È l'epicentro di questa tesi e della cosiddetta parte speciale, e forse il capitolo più tecnico e complesso della stessa. Si studierà la teoria dell'abuso del Diritto Europeo dal suo inizio, tracciando la sua evoluzione e la differenziazione in entrambe le aree del diritto tributario, quella riferita alle imposte indirette e armonizzata e quella altra riferita alla fiscalità diretta e non armonizzata. Al termine di questo studio, si prenderà in considerazione una delle questioni più importanti di oggi nella dottrina e nella pratica del diritto tributario, anche è stata risposta, parzialmente, da parte della Corte di giustizia. Questa domanda non è altra che quella su come qualificare la teoria di cui sopra, come principio generale del Diritto Europeo o come un semplice principio interpretativo.

- Capitolo V. In questo capitolo studieremo la natura della clausola anti-elusiva generale nazionale come strumento anti-elusivo e la sua possibile relazione con la teoria presentata nel capitolo precedente, cioè con il divieto di abuso del Diritto Europeo. Il nostro obiettivo è semplicemente quello di usare tale teoria come clausola anti-abuso come uno strumento con cui combattere e punire le pratiche abusive e artificiali. In questo capitolo, come estensione della classificazione di quella dottrina europea come un principio interpretativo, tratteremo di giustificare la necessità e l'opportunità di codificare delle clausole generali anti-abuso di base europea nel diritto nazionale, per il quale non solo impiegano motivi o giustificazione dal punto di vista del diritto nazionale, ma anche da quello europeo.

- Capitolo VI. In questo capitolo studieremo quello che noi chiamiamo clausola anti-abuso di base europea, la cui origine si trova nella giurisprudenza citata ed elaborata dalla Corte di Giustizia europea e raccolti sulla raccomandazione della Commissione Europea del 6 dicembre 2012. Identificheremo e studieremo quali sono i requisiti minimi che le disposizioni nazionali devono rispettare al fine di non limitare le libertà fondamentali ingiustificatamente.

- Capitolo VII. Ultimo capitolo di questo lavoro dove ci fermeremo nella realizzazione di uno studio dettagliato e approfondito di diritto comparato sulla clausola anti-elusiva generale italiana, spagnola e inglese, analizzando, in questo modo, tutte le modifiche legislative che hanno avuto luogo fino ad oggi.

La tesi finisce, com'è ovvio, con l'esposizione delle conclusioni e raccomandazioni che sono soppresse a seguito dei problemi studiati.

In definitiva, abbiamo intenzione di affrontare lo studio del frode di legge fiscale nel livello europeo e nazionale come un problema che corre in parallelo con l'evoluzione della stessa legge fiscale nel quadro dell'integrazione giuridica ed economica Europea, per questo motivo dobbiamo tenere in conto che questo tipo di studio è un *work in progress*, perché come conseguenza di tutte le riforme legislative sul diritto tributario, soprattutto per cacciare pratiche abusive, fa che le tecniche di pianificazione ed elusione si adattassino alla realtà legislativa, economica e sociale che debbono affrontare, adottandosi, quindi, elevati livelli di sofisticazione e complessità.

CAPÍTULO I

LA INCIDENCIA DEL DERECHO CIVIL SOBRE EL DERECHO TRIBUTARIO

1. 1. Introducción

En el presente capítulo trataremos de mostrar la íntima y estrecha relación existente entre el Derecho Privado –Civil– y el Derecho Tributario como rama del Derecho Público.

Nos centraremos en la autonomía de la voluntad de las partes como institución jurídica a través de la cual se otorga a los operadores y sujetos privados una gran variedad de poderes y facultades con las que organizar y disponer de su propio patrimonio de aquella forma que consideren mas oportuna¹. Autonomía de la voluntad que, aunque algunos lo nieguen, se encuentra garantizada por el Estado mediante las contribuciones dinerarias de todo los ciudadanos, por lo que se puede afirmar que «*capacidad de actuación jurídica y obligación tributaria*» son anverso y reverso de la misma moneda².

¹ Galgano, F. *Diritto Privado*. CEDAM. 1988 [Padua] Pág. 473

² Walz, R. W. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*. Decker. 1980 [Heidelberg] Pág. 31 a 36.

Dentro de esta autonomía de la voluntad nos centraremos en la libertad contractual entendida como aquella que permite a los interesados elegir libremente entre los instrumentos contractuales, típicos y atípicos, que el Ordenamiento ofrece y permite de aquella forma que reporten un mayor beneficio en el sentido de ahorro tributario u obtención de una ventaja fiscal³.

Sin embargo, el empleo de la autonomía o libertad contractual no es ilimitado, pues, como tendremos ocasión de ver en capítulos posteriores, tanto los Ordenamientos nacionales como aquel Europeo permiten la limitación de su ejercicio en base al reconocimiento, garantía y protección de otros derechos e intereses generales, muchos de ellos de base constitucional, como por ejemplo el sostenimiento de los gastos públicos y justicia tributaria.

1. 2. Derecho Civil y Derecho Tributario: los límites a la autonomía de la voluntad

Aunque se trate de áreas legales totalmente distintas, el Derecho Civil y el Derecho Tributario guardan una estrecha relación, ya que a lo largo de los años los contribuyentes han hecho uso de las instituciones jurídicas civilísticas, entendamos contratos y negocios jurídicos, con el fin de eludir, minorar o diferir, la carga tributaria, es decir, el empleo de la autonomía de la voluntad de las partes ha estado íntimamente vinculada al derecho tributario⁴, y es que, como afirmó LUPI, la posibilidad de conseguir un determinado objetivo, principalmente económico, a través de una pluralidad de instrumentos jurídicos –todos ellos distintos– es una realidad práctica y constante en la vida del derecho⁵, y es que el punto de partida se encuentra en que el legislador tributario fija determinados hechos como manifestadores de capacidad económica y por ende gravables al constituir éstos el hecho imponible previsto en la norma, lo que ocurre

³ Tremonti, G. «Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione» *RDFSF*. 1986. Vol. I. Pág. 369 y ss.

⁴ Téngase en cuenta que el Derecho Tributario no contempla la autonomía negocial o autonomía de voluntad de las partes como institución autónoma, sino que únicamente se limita a gravar ciertas manifestaciones de capacidad económica derivadas de la realización de ciertos hechos imponibles que si están relacionados con la autonomía negocial. Véase, Lupi, R. «Elusione fiscale: modifichie normative e prime sviste interpretative» *Rassegna Tributaria*. 1993. Núm. 3. Pág. 412

En el mismo sentido, Durán-Sindreu Buxadé, A. *Los Motivos Económicos Válidos como Técnica Contra la Elusión Fiscal: Economía de Opción, Autonomía de Voluntad y Causa en los Negocios*. Thomson Aranzadi. 2007. [Cizur Menor - Navarra] Pág. 333

⁵ Lupi, R. *Elusione: Esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, en Di Pietro, A. *L'Elusione Fiscale nell'esperienza Europea*. Giuffrè. 1999 [Milán] Pág. 262

es que en muchas ocasiones el resultado perseguido puede ser alcanzado por otros medios o instrumentos distintos de los normales, aquellos previstos por el legislador, es aquí donde entra en juego el Derecho Civil a través de la autonomía de la voluntad en su forma de economía de opción o planificación fiscal, concepto, aquel referido a la economía de opción, que fue acuñado por LARRAZ ya en los años 50⁶.

Como veremos en los próximos capítulos, la planificación fiscal y la elusión fiscal viene apoyada en el empleo de instrumentos *ius privatisticos* que permiten al contribuyente disimular o esconder la sustancia económica en una determinada y concreta actuación a través del empleo de la autonomía negocial. Ello se debe a que el contribuyente tiene la libertad de elegir como estructurar su propia actividad económica o profesional de tal forma que le reporte un mayor ahorro tributario⁷, libertad que está íntimamente vinculada a la libertad negocial o económica reconocida en los Ordenamientos Jurídicos modernos⁸.

No se puede afirmar rotundamente que las conductas elusivas dependen, única y exclusivamente, de la autonomía privada, ya que éstas también encuentran su fundamento en la existencia de normas o disposiciones que pueden ser eludidas, de ahí la razón de ser de las economías de opción o técnicas de planificación fiscal, estructuras cercanas y en ocasiones idénticas a aquellas elusivas. En otras palabras, la elusión fiscal también depende de la oferta legal a la planificación o elusión. En cambio, lo que sí existe es una dependencia directa entre economías de opción y elusión fiscal con el derecho o libertad de poder elegir aquella solución jurídica que nos permite organizar nuestra actividad o patrimonio soportando una menor carga tributaria.

⁶ Larraz, J. «Metodología aplicativa del Derecho Tributaria» *Revista de Derecho Público*. [Madrid] 1952. Pág. 60 y ss.

⁷ Cuestión reconocida reiteradamente por la Doctrina tributaria y permitida por los diversos Ordenamientos jurídicos, como veremos a continuación. Como adelanto, téngase en cuenta que el propio TJUE ha permitido la organización de la actividad empresarial o profesional de aquella forma que conlleve una menor carga fiscal, prueba de ello es su pronunciamiento a través de la Sentencia de 21 de febrero de 2006, causa C-255/02, asunto Halifax, en su párrafo 85.

⁸ Así por ejemplo, la Constitución italiana lo recoge en su artículo 41, sobre la *libertà dell'iniziativa economica privata*, mientras que la Constitución española lo recoge en su artículo 38 sobre la *libertad de empresa*.

Téngase en cuenta que no es sino a través del contrato como el interesado logra disponer de sus recursos. Véase, Galgano, F. *Diritto Privato*. op. cit. Pág. 473

Pese a lo que pueda parecer a simple vista, no han sido sólo los contribuyentes quienes han recurrido a estas figuras propias del derecho privado, sino que la propia Administración Tributaria, sea a través del legislador o sea a través de los órganos jurisdiccionales, también ha hecho uso de ciertas figuras o instrumentos de tradición civilística con el fin de luchar contra las conductas elusivas y evasivas, así por ejemplo la teoría de la prohibición del abuso de derecho, del fraude a la ley y la simulación en el ámbito tributario proceden de una aplicación analógica adaptada desde el Derecho Civil.

Más adelante –capítulo IV– nos centraremos en el abuso de derecho como instrumento anti-elusivo. De esta forma podemos afirmar que tanto la teoría sobre prohibición del abuso de derecho en sede Europea como las cláusulas anti-abuso o anti-elusión nacionales conforme a los parámetros europeos constituyen un límite excepcional a la autonomía privada o libertad negocial. Pero no es exactamente así, ya que el límite a dicha libertad no se realiza en base al abuso del derecho, al ser éste el instrumento, la base se encuentra en el Orden Público, nacional y Europeo, con el que se pretende garantizar la coherencia e integridad del sistema tributario a través de una participación en el sostenimiento de los gastos públicos de manera igualitaria, equitativa y solidaria y de acuerdo al principio de legalidad y capacidad económica.

Los límites a la libertad negocial derivan de diversos principios que integran el Ordenamiento, principalmente de carácter constitucional, ni que decir tiene que dichos límites deben ser proporcionales con respecto a los objetivos que persiguen y a las limitaciones o restricciones que efectúan⁹.

Por ello, afirmamos que la institución civilística sobre la autonomía o libertad negocial no ostenta un carácter absoluto, puesto que la imposición tributaria, en base a lo expuesto en el párrafo anterior, comporta un límite a la misma¹⁰, dicha libertad no puede dar cobertura ni proteger aquellas conductas mediante las cuales el contribuyente obtienen una ventaja fiscal a través de hechos puramente artificiales, sin realidad económica alguna y sin protección otorgada por el Ordenamiento Jurídico Europeo o

⁹ Rosembuj, T. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. Marcial Pons. 1999 [Madrid] Pág. 60 y 80.

¹⁰ Perlingieri, P. *Il diritto civile nella legalità costituzionale: secondo il sistema italo-comunitario delle fonti*. Edizioni Scientifiche Italiane. 2006 [Nápoles] Pág. 327

nacional, por ello se afirma que no se puede proteger bajo dicha libertad aquellas conductas calificadas como elusivas o abusivas¹¹.

La cuestión que gira en torno a los límites de la autonomía privada se ha establecido como uno de los dilemas jurídicos más relevantes durante todos los tiempos, y es que la doctrina siempre se ha preguntado sobre los límites, legales e incluso morales, que la autonomía privada encuentra a la hora de justificar el ejercicio y disfrute de derechos particulares. Se trata de una cuestión que no ha florecido únicamente en materia tributaria, sino también en aquella laboral, societaria y mercantil, donde las partes, a través del ejercicio abusivo de sus derechos y libertades, pretendían alcanzar resultados y fines, a simple vista legales y legítimos, pero que chocaban con los fines y objetivos de su propia norma de cobertura.

A lo largo del presente trabajo tendremos la ocasión de analizar los límites sobre la autonomía de la voluntad de las partes a los que el contribuyente se podría enfrentar a la hora de lograr la minoración de la carga tributaria, y es que, como tendremos ocasión de analizar, en un principio el contribuyente goza de la más amplia de las libertades a la hora de administrar su patrimonio y bienes de aquella forma que le suponga un menor coste tributario siempre y cuando tal disposición no se encuentre en un auténtico conflicto con alguno de los fines y objetivos de alguna de las disposiciones que conforman el Ordenamiento tributario.

A tal respecto, no será sino la figura del abuso del derecho la institución que será empelada para poner fin a las libertades negociales y/o autonomía de la voluntad, ya que esta institución se caracteriza por su función de policía, controladora y limitadora, del derecho en una doble vertiente: i) una primera conformada por la verificación del empleo que el propio sujeto hace del derecho en concreto, estableciendo, por tanto, sanciones – no desde un punto de vista coercitivo– en caso de empleo ilegítimo; y ii) una función delimitadora a través de la cual pretende fijar y delimitar los límites y fronteras de cada derecho con respecto al Ordenamiento Jurídico, para lo cual los objetivos y funciones del propio derecho, o disposición normativa en particular, para con el Ordenamiento resultan más que relevantes al respecto.

¹¹ Rosembuj, T. «El abuso del derecho y la realidad económica» *Quincena Fiscal*. Núm.5. 2008.

Debemos ser conscientes de la evolución y delimitación que la figura del abuso del derecho ha venido sufriendo a lo largo de las últimas décadas, tanto en la esfera nacional como en la esfera Europea, evolución y delimitación que sin lugar a dudas influyen a la hora de fijar los límites a la autonomía de la voluntad de las partes¹². Tal evolución se deja ver, especialmente, en la valoración de los elementos objetivos y subjetivos, pues, esta institución no ha sufrido sino una auténtica objetivación como consecuencia de las dificultades que acaecían a la hora de probar el ánimo subjetivo del interesado. Del mismo modo, el resultado de la misma se percibe, también, en los límites internos y externos impuesto por la referida teoría, límites íntimamente relacionados con los principios de solidaridad, buena fe y confianza legítima.

Estos límites no representan sino la teoría elaborada por JOSSEMAND sobre el abuso del derecho como desvío de la finalidad social pretendida por la norma¹³, puesto que cada derecho y libertad responde a una finalidad socio-económica particular impuesta por el legislador. Por lo que el referido derecho o libertad únicamente será reconocido, garantizado y protegido si el interesado persigue aquella finalidad socio-económica que le es propia, de no ser así la teoría del abuso del derecho entraría en juego negando su garantía y, por ende, protección. Se podría decir, que el individuo podrá disfrutar de los beneficios que deriven de sus derechos y libertades siempre y cuando ello no atente contra los derechos de la colectividad como consecuencia del desvío en la consecución de la finalidad socio-económica del derecho ejercitado de forma más o menos artificial, pues el Derecho también cumple una misión social. Ante esta situación será donde el abuso del derecho encontrará aplicación, cuya principal misión no será otra que corregir la actuación del interesado con vistas a mantener y proteger el interés común, sin entrar a valorar, en ningún momento, la validez de la causa contractual o negocial desde la óptica civil.

¹² No nos referimos sino a al desarrollo jurisprudencial de la teoría del abuso del Derecho Europeo efectuada por el Tribunal de Justicia Europeo, teoría que, como consecuencia de supremacía del Derecho Europeo sobre los Ordenamientos nacionales, hace que estos se deban adaptar a la misma, lo que ha supuesto que en ciertas ocasiones sea más que difícil y complicado fijar límites al ejercicio de la autonomía de la voluntad, ya que ello podría suponer limitaciones injustificadas y desproporcionadas al ejercicio de las libertades europeas. Para un análisis en profundidad léanse los capítulos III y IV.

¹³ Josserand, L. *De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite de l'abus des droits*. 1936 [París]

Es por ello por lo que la delimitación del carácter abusivo requiere de un estudio de la causa subyacente de aquel contrato o derecho ejercitado por el interesado, ya que, como afirmó RESCIGNO, la concurrencia de una causa justa se establece como «*condizione essenziale dell'esercizio*»¹⁴.

Esta correlación entre ambas ramas del Derecho es propia en la gran mayoría de los Estados que conforman la UE, especialmente aquellos de tradición romanística o de *civil law*, como por ejemplo España, Italia y Francia. Aunque los movimientos legislativos de los últimos años ponen de manifiesto que Estados, de tradiciones propias del *common law*, han procedido a la codificación de los elementos que tendremos ocasión de estudiar en esta tesis.

En el presente capítulo nos centraremos en la delimitación conceptual de las figuras referidas a las economías de opción y planificación fiscal, mostrando su origen *ius privatistico*, reflejando el empleo de las mismas por parte de los contribuyentes con el principal fin de lograr una minoración o diferimiento de su carga tributaria, obteniendo, así, la máxima rentabilidad posible en sus operaciones.

Este capítulo tiene una gran importancia en la totalidad del presente trabajo, pues el punto de partida de la misma es lograr diferenciar entre aquellas conductas elusivas legales y legítimas de aquellas que no lo son.

1. 2. 1. Buena fe y Derecho Tributario

Antes de comenzar a analizar las figuras antes referidas, debemos detenernos, aunque sea brevemente, en torno al principio de buena fe y su influencia en Derecho Tributario.

¹⁴ Rescigno, P. *L'abuso di diritto*. 1998 [Nápoles]. Pág. 83.

La buena fe en Derecho Tributario no viene a imponer sino el requerimiento al contribuyente de que éste adopte una conducta conforme a los criterios o parámetros de lealtad, certeza y respeto a las disposiciones tributarias y principios, constitucionales o no, que inspiran a éstas, o lo que es lo mismo, a cumplir y hacer cumplir las obligaciones tributarias en modo y en el tiempo exigido por la propia ley¹⁵.

Podemos imaginarnos en que medida la buena fe estará presente en lo que con ocasión de este trabajo se expondrá en los capítulos siguientes, pues, de la acción u omisión del contribuyente, con respecto a la norma tributaria y del modo en que ello se efectúe, éste logrará materializar o no el hecho imponible que el legislador ha previsto como tal. Y ello debido a que la figura del abuso del derecho conjuntamente con aquella de la buena fe delimitan el momento a partir del cual la ejecución de un derecho o libertad de forma legal y legítima pasa a ser calificado como ilegal e ilegítimo¹⁶ como resultado de la violación o indiferencia sobre los objetivos y fines que el legislador pretendía alcanzar desde un principio¹⁷. Es por ello, por lo que se afirma que el abuso del derecho, y por ende la correlativa cláusula anti-elusiva o abusiva general codificada a su tenor, se califica como norma o disposición de cierre del Ordenamiento.

No se discute que la buena fe tributaria tenga su origen en la buena fe civil, aquella de vertiente objetiva, ya que, al igual que ocurrirá con el régimen de responsabilidad y con el abuso del derecho, se tenderá a excluir el elemento subjetivo ante la dificultad de probar su concurrencia.

¹⁵ Santamaria, F. *Autonomía Privata e Statuto del Contribuente*. Giuffrè. 2012 [Milán] Pág. 37.

¹⁶ Debemos ser cautelosos a la hora de calificar la conducta efectuada en abuso de derecho como ilegítima e ilegal, pues, como tendremos ocasión de ver a lo largo de los capítulos que siguen, la consecuencias jurídicas de conductas efectuadas en fraude de ley tributaria o de forma abusiva son más que discutidas en la doctrina tributaria. Ni que decir tiene que la situación se vuelve aún más compleja cuando afrontamos conductas abusivas o en fraude de ley ejecutadas a nivel internacional o al menos Europeo, así como en aquellos casos en los que nos encontramos la interrelación del Derecho Tributario, en especial sus principios de solidaridad y equidad, con la novedosa materia referida a la Responsabilidad Social Corporativa, al resultar más que complejo la delimitación moral de personas jurídicas y por ende a la hora de calificar como legítimas o ilegítimas ciertas conductas por éstas efectuadas.

¹⁷ De esta forma se puede decir que la buena fe constituye un canon general de comportamiento íntimamente vinculado al abuso del derecho como criterio revelador de la violación de aquel canon general.

Ni que decir tiene que la buena fe no es exigible únicamente del contribuyente, sino que también se le exige a la propia Administración Tributaria. Sin embargo la práctica no es como la teoría pretende, ya que no será la primera vez que la Administración Tributaria, alguno de sus inspectores o técnicos –no debemos generalizar–, decida guiarse por ciertos intereses que quedan fuera de la buena fe, logrando así satisfacer sus intereses propios y aquellos particulares de la Administración Tributaria, por ejemplo, pongamos el caso, aunque tendremos ocasión de referirlo en el capítulo sobre derecho comparado, cuando se pretende luchar contra prácticas abusivas o elusivas no mediante la aplicación de la cláusula anti-elusiva correspondiente –el artículo 15 de la LGT actual o bien el 24 de la LGT de 1963/1995– sino a través de la aplicación de otras instituciones, como podría ser el caso de la simulación o de la simple calificación, aplicación equivocada a la que la Administración Tributaria no llega por desconocimiento de las cláusulas anti-elusivas o anti-abusivas, sino por la mayor facilidad en su aplicación al seguir un procedimiento ordinario y por la posibilidad de requerir, conjuntamente, las sanciones correspondientes.

Terminamos refiriéndonos, brevemente, a la diferencia importantísimas que desde un punto de vista comprado guardan los Ordenamientos Tributarios. Nos referimos al hecho de que la buena fe en ciertos Ordenamientos esté recogida de forma genérica, como principio general aplicable a todas las ramas del Ordenamiento, como es el caso español, ya que se recoge en el artículo 7 del Código Civil, mientras que en otros Ordenamientos se encuentra recogida como tal y de forma específica en disposiciones tributarias, como es el caso del Ordenamiento italiano que regula la buena fe en el artículo 10 del Statuto dei Diritti del Contribuente.

1. 2. 2. Economía de Opción y Planificación Fiscal

Como es de imaginar los contribuyentes hacen uso de las economías de opción a través de la planificación fiscal con el fin de reducir, en la mayor medida posible, la carga tributaria que deben soportar ejercicio tras ejercicio.

En el presente epígrafe delimitaremos conceptualmente los términos economía de opción y planificación fiscal, para diferenciarlos, en el próximo capítulo, de otras figuras tributarias que rozan la infracción o incluso, en ocasiones, el delito tributario, exponiendo una sucinta argumentación sobre la calificación del tributo como coste empresarial.

1.2.2.1 Las Economías de Opción

Remitiéndonos a RUIZ ALMENDRAL, y a SEITS¹⁸, a PÉREZ ROYO¹⁹, y a MESONERO ROMANOS²⁰, -no obstante no se puede olvidar que dicho término fue acuñado por LARRAZ²¹- podríamos entender que economía de opción es aquella técnica que permite emplear las variantes o alternativas fiscales que nuestro Ordenamiento ofrece, a través del ejercicio de la autonomía de la voluntad, con vistas a reducir la carga impositiva sin desvirtuar la causa del negocio, es decir, como afirma el propio CHECA GONZÁLEZ, *«la economía de opción posibilita que un determinado contribuyente revista su actuación de la forma que le resulte menos gravosa, pero (...) dicha forma no ha de resultar anómala en la relación con el fin perseguido por las partes»*²².

Similar definición ha puesto a nuestra disposición el Tribunal Constitucional español, para quien economía de opción es *«la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras»*²³. Del mismo modo, el Tribunal Supremo se ha pronunciado al respecto considerando que la económica de opción engloba aquellos casos *«en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en*

¹⁸ Ruiz Almendral, V. y Seitz, G. «El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española, con ayuda de la experiencia alemana)» en *Revista de Contabilidad y Tributación*. 2004. Núm. 257-258. Pág. 9 y ss.

¹⁹ Pérez Royo, F. *Derecho Financiero y Tributario*. Civitas, 2000. [Madrid] Pág. 102.

²⁰ Mesonero Romanos, J. «El fraude a la Ley General Tributaria (algunos comentarios)» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 80. 1969.

²¹ Larraz, J. «Metodología aplicativa ... » *op. cit.* Pág. 60 y ss.

²² Checa González, C. *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*. Lex Nova. 1998. [Valladolid]. Pág. 309

²³ Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000 de 17 de febrero (RTC 2000/46).

el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas»²⁴.

El concepto de *economía de opción* no se debe confundir con el concepto de *opción fiscal*, término procedente de la doctrina francesa, donde AGOSTINI lo define como «*el derecho concedido por la ley fiscal al contribuyente, colocándolo en una situación jurídica determinada en relación con el impuesto, de ejercer libremente una opción que le compromete y se impone a la Administración*»²⁵, configurándose, en palabras de SIMÓN MATAIX²⁶, «*su régimen tributario*».

El concepto economía de opción tiene una doble perspectiva, la perspectiva desde el punto de vista del Ordenamiento Jurídico, en el sentido de la configuración normativa de tal modo que faculta al sujeto a emplearla de la forma que le reporte mayor beneficio, y la perspectiva desde el punto de vista del contribuyente, en sentido de la posibilidad de escoger la opción que más le favorece sin violar la regulación jurídico-tributaria.

Desde la perspectiva jurídica, las economías de opción responden a la existencia de una multiplicidad de opciones o alternativas para la consecución de un objetivo o resultado determinado, para cuya existencia será necesario la presencia de una oferta, oferta que proviene de la *legislación vigente*²⁷, sea de forma explícita o implícita.

De esta forma llegamos a la clasificación doctrinal de las economías de opción como *explícitas* e *implícitas*, es decir, dependiendo como sean ofertadas al contribuyente, sea expresamente a través de disposiciones normativas o bien implícitamente.

²⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de enero de 2002 (RJ 2010, 3170) y 22 de marzo de 2012 (RJ 2012, 5517).

²⁵ Agostini, A. *Las Options*. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. 1983. [París]. Pág. 8

²⁶ Simón Mataix, M. *Las opciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (tesis doctoral inédita)*. Universidad Complutense de Madrid. 1998. Pág. 492

²⁷ García Novoa, C. *Memoria de Cátedra: el futuro del artículo 24 de la Ley General Tributaria. La Administración Tributaria frente a la elusión fiscal* Inédito. 2001. [Santiago de Compostela] Pág. 99 y 100

No todos los autores admiten la existencia de economías de opción implícitas, en este sentido ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA²⁸, FERREIRO LAPATZA²⁹, PRADA LARREA³⁰ y FERNÁNDEZ PAVÉS³¹.

De este modo y con fin explicativo, por *economía de opción explícita*³² la doctrina entiende aquellas que:

- Están reguladas por la normativa fiscal, regulándose los supuestos y efectos.
- Tienen su origen y ejecución en la propia normativa, ya que es ésta quien las ofrece y habilita.

En cambio, por otro lado están aquellos que afirman la existencia de economías de opción implícitas, fundamentándose en que el Ordenamiento Tributario es un catálogo cerrado de deberes tributarios como consecuencia de la tipificación de los presupuestos de hechos como respuesta al principio de legalidad, en este grupo se encuentran, entre otros, LARRAZ³³, PALAO³⁴, GARCÍA NOVOA³⁵ y SIMÓN ACTOSA³⁶ de quienes podemos decir que las *economías de opción implícitas* son:

- Distintas opciones de ahorro fiscal que no se encuentran *expresamente* recogidas en la normativa tributaria, ya sea por la existencia de una laguna, fricciones, por insuficiencias legislativas, imprevisiones o por obsolescencia normativa.
- Su origen y planteamiento se realiza desde fuera de la normativa fiscal.

²⁸ Albiñana García-Quintana, C. «La evasión legal impositiva» *Revista de Economía Política*, Núm. 56. 1970 / *Derecho Financiero y Tributario*. Madrid. 1979.

²⁹ Ferreiro Lapatza, J.J. «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal» *RTT*, Núm. 52. 1997. Pág. 35

³⁰ Prada Larrea, J. «Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual» *Impuesto*. Núm. 6. 1996. Pág. 39

³¹ Fernández Pavés, M.J. «Fraude de ley tributaria: su consideración legal y perspectivas de reforma» *Información Fiscal*. Noviembre-Diciembre 2001. Pág. 75

³² Simón Mataix, M. *Las opciones tributarias en el impuesto ...* . op. cit. o. c.

³³ Larraz, J. «Metodología aplicativa ... » op. cit. Pág. 14, 60 y 61

³⁴ Palao, C. «El fraude a la Ley en Derecho Tributario» *RDFHP*, Núm. 63. 1996

³⁵ García Novoa, C. *La cláusula antielusión en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. 2004. [Madrid] Pág. 126

³⁶ Simón Acosta, E. habla de «silencios con sentido propio» y «silencios que son defectos de ley» así se puede ver en la obra colectiva: Casado Ollero, G., Falcón y Tella, R. Lozano Serrano, C. y Simón Acosta, A. *Cuestiones tributarias prácticas*. La Ley. 1990. [Madrid] Pág. 97

Nuestra postura se encuentra junto aquella parte de la doctrina que afirma la existencia de economías de opción *implícitas*, denominadas por la doctrina alemana «Bewusste Gesetzeslücken»³⁷ -vacíos legales conscientes– y por la doctrina anglosajona «*fiscally free areas*»³⁸.

En sí, debemos reconocer que con los años y la evolución legislativa, marcada por el carácter integrador político y económico a nivel Europeo, han permitido diluir el concepto tradicional de economía de opción, es decir, aquel que las identificaba con las ofertas explícitas que daba el propio Ordenamiento, tornándose en economías de opción implícitas como consecuencia de la coexistencia, en el espacio y tiempo, de una multitud de Ordenamientos Jurídico-Tributarios totalmente diversos, concretamente 28 Ordenamientos Tributarios con tradiciones jurídicas distintas. De este modo, se podría afirmar que las economías de opción, al menos su perspectiva jurídica, se debe a la falta de consistencia y cohesión entre los Ordenamientos tributarios, así como a la falta de coordinación entre los diversos Estados Miembros a la hora de gravar las manifestaciones de renta y/o riqueza.

Por último, desde el punto de vista de la perspectiva del contribuyente, la economía de opción no constituye otra cosa que una elección por parte de éste de entre aquellas alternativas que el Ordenamiento Jurídico-Tributario pone a su disposición para ejecutar la operación que persigue, por lo tanto, el término *economía de opción* contempla la posibilidad, natural y evidente, de realizar o no el hecho imponible³⁹.

La *economía de opción* no se queda en la posibilidad o no de ejecutar el hecho imponible o ejecutar uno en lugar de otro, es decir, no se limita única y exclusivamente al ejercicio de la autonomía de la voluntad, sino que también abarca la persecución de fórmulas fiscales más favorables. Este elemento subjetivo no debe levantar sospecha o reparo alguno en el sentido de interpretarlo como contrario a la norma tributaria aplicable al caso y, en mayor modo, contra la totalidad del Ordenamiento Jurídico, ello se debe a que si se realiza un acto o negocio lícito, con una causa real que lo ampare, sin

³⁷ Tipke, K. y Lang, J. *Steuerrecht, Ein systematischer Grundriss*. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt. K.G. 1989. Pág. 64

³⁸ Uckmar, V. *Informe General del XXXVII Congreso de IFA sobre Evasión y Elusión fiscal*. Cahiers de Droit Fiscal International. 1983 [Deventer]. Pág. 20

³⁹ Ferreiro Lapatza, J.J. «Economía de opción, fraude de ley, ... » op. cit. Pág. 34

artificialidad alguna⁴⁰, la intención de obtener un beneficio o ventaja fiscal debe ser admitida⁴¹.

Así lo ha puesto de manifiesto ROSEMBUJ cuando ha afirmado que la economía de opción es posible sólo si el contrato o negocio jurídico realizado es «*lícito y las partes de buena fe obtienen utilidad recíproca*», es decir, el contrato es perfecto, en cambio, la imperfección del contrato hace que el ahorro fiscal obtenido sea totalmente ilícito⁴², por lo que la artificialidad de la causa será el punto clave para diferenciar la economía de opción de aquella conducta elusiva ilícita e ilegítima –cuestión que será analizada en el capítulo IV–, y es que, se podría decir, que el mero ahorro fiscal no se constituye como elemento suficiente para calificar el ahorro como ilícito y reprochable, ya que es un elemento propio del contrato perfecto.

No aportamos esta reflexión sin motivo alguno, sino que, como todos sabemos, la negativa de aceptar estas *economías de opción* se ha convertido en algo generalizado, la mayoría de las autoridades tributarias estatales afirman que no aceptaría aquella operación o negocio fiscalmente beneficioso si no estuviera amparado por lo que se denominan *motivos económicos válidos* que fundamenten y justifiquen la opción elegida⁴³, cuestión que, igualmente, analizaremos en el capítulo IV.

No podemos más que afirmar que las *economías de opción* en el ámbito tributario gozan de validez, licitud y realidad, ya que conducen por medios legales a resultados fiscalmente más atractivos no previstos y en la mayoría de los casos no queridos por el legislador, por lo que y en palabras del propio LARRAZ⁴⁴ «*no hay simulación negocial, no se comete fraude de ley y no van en contra del espíritu de la Ley Tributaria, ni persiguen un resultado prohibido por ella*», sino que al contrario,

⁴⁰ *Tax Avoidance. A Report by the Tax Law Service Committee*. Institute for Fiscal Studies. Noviembre 1997 [Londres].

⁴¹ García Novoa, C. *La Cláusula Antielusiva en la ...* . op. cit. Pág. 58

⁴² Rosembuj, T. *El Fraude de Ley, la Simulación ...* . op. cit. Pág. 66

⁴³ Lo que pretende esta teoría no es otra cosa que la presunción de motivos económicos válidos que justifiquen la elección de aquella alternativa fiscal más beneficiosa. Para mayor profundidad, véase: Durán-Sindreu Buxadé, A. *Los Motivos Económicos Válidos ...* . op. cit. o. c.

⁴⁴ Larraz, J. «Metodología aplicativa ... » op. cit. o. c.

Ponencia al Pleno de Académicos del 5 de febrero de 1975. Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, 1975 [Madrid].

todo se limita a la habilidad, ingenio o astucia de quien sabe identificar y aprovechar aquellas fricciones, insuficiencias u obsolescencias normativas.

Es más, nos atreveríamos a afirmar que en sí no se trata, entre otro de los aspectos antes señalados, de lagunas normativas, ya que como observa GONZÁLEZ GARCÍA⁴⁵, el Ordenamiento Jurídico no tiene que prever y regular todo supuesto de hecho, sino que se limitará, única y exclusivamente, a regular aquello que le interesa, constituyéndose ciertos supuestos carentes de regulación, que en sí no son lagunas normativas, sino al contrario, ámbitos que el legislador no ha querido o al menos no ha pretendido regular.

Con la afirmación de la licitud de las *economías de opción* debemos tener en cuenta que ello se debe a su validez directa no sólo en Derecho Tributario, sino también en Derecho Privado, como ya vimos, la validez y licitud depende de la causa real y válida del negocio a ejecutar, es más, podríamos llegar a afirmar que aquellas *economías de opción implícitas* que van en contra del objeto y del espíritu de la normativa tributaria *no se tornan ilícitas*, sino que como máximo recibirían la calificación *no jurídica de indeseada*⁴⁶ –se trata de uno de los juicios de moralidad que afloran en el mundo tributario–.

En conclusión, la Administración Tributaria debe ser consciente del estado de la cuestión, ya que no puede evitar que los contribuyentes, en la mayoría de los casos sus asesores fiscales y jurídicos concedores del estado del Ordenamiento Jurídico en general y de la situación tributaria en particular, diseñen operaciones a través de las cuales obtengan un trato fiscal más beneficiosos para con sus intereses, todo ello, sirviéndose en todo momento de la legalidad⁴⁷, sea tributaria sea civilística, pues la economía de opción es algo ineludible, como afirma ROSEMBUJ «*está en la ley y en la aplicación correcta de la misma*»⁴⁸.

⁴⁵ González García, E. *La interpretación de las normas tributarias*. Aranzadi. 1997. [Pamplona]. Pág. 51

⁴⁶ Pérez de Ayala, J.L. «Régimen Fiscal de las Economías de Opción en un contexto Globalizado» *Documentos Instituto de Estudios Dicales* (Versión online). 2006. Núm. 22. Pág. 9

⁴⁷ Martín Fernández, J. «El negocio en fraude de ley tributaria», en «Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español». *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. Núm. 16. Septiembre 2000. Pág. 156 y 157

⁴⁸ Rosembuj, T. *El Fraude de Ley*, op. cit. Pág. 69

1.2.2.2 Planificación fiscal como Economía de Opción

En las últimas décadas hemos visto el empleo reiterado del término *planificación fiscal*, sin embargo, nosotros consideramos que no se trata de la acuñación de un nuevo concepto, sino al contrario, se trata de la evolución terminológica del término *economía de opción*, es más, ya en los años 70 el propio LARRAZ lo afirmó, contando con el apoyo del Comité Fiscal de la OCDE a través de sus documentos de trabajo en 1980.

El punto de partida de esta planificación, al igual que para las economías de opción, es el hecho de que sea «*legal y razonable gestionar los negocios y los asuntos personales de tal forma que soporten la menor incidencia fiscal posible*⁴⁹», lo que resulta posibilitado por la existencia de múltiples alternativas legales e igualmente válidas para la realización de un negocio, por lo tanto, la planificación fiscal será identificada con la economía de opción siempre que aquella no exceda los límites que le son propios⁵⁰.

De este modo, y partiendo de la definición de *economías de opción* expuesta con anterioridad, podríamos definir *planificación fiscal* haciendo uso del concepto dado por RUIZ TOLEDANO quien lo identifica con la «*decisión del obligado tributario que permita minorar sus obligaciones tributarias y que no se oponga, ni siquiera indirectamente, a lo dispuesto en la normativa tributaria*»⁵¹, como vemos, no nos encontramos en otro ámbito sino en el propio de las *economías de opción*, sean implícitas o explícitas, pues se da por supuesto la existencia de múltiples opciones tributarias de entre las cuales el contribuyente elegirá aquella que menos carga fiscal le reporte, decisión que para nada es contraria a la normativa tributaria.

⁴⁹ Así lo ha expuesto Spitz, B. *Planificación fiscal Internacional*. Ediciones Deusto. 1992. [Bilbao]

⁵⁰ Alonso González, L. M. «Planificación fiscal y economía de opción (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, núms. 374, 554, 689 y 896 de 2004)» *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. 2006. Núm.6. Pág. 29-30.

⁵¹ Ruíz Toledano, J.I. «El fraude de Ley y otros supuestos de elusión fiscal» *CISS*, 1998 [Valencia] Pág. 27

En el mismo sentido: De Monés, S., Durand, P-H., Mandelbaum, J-F., Canalejo Lasarte, G., Marín Benítez, M. Airs, G. J., et all. «Abuso of Tax Law across Europe (Part Two)» *EC Tax Review*. 2010-3. Pág. 127

Una definición más técnica de planificación fiscal es la empleada por RUBIO GUERRERO, quien considera que se trata de «*una forma de optimizar la utilización de las disposiciones legales existentes en un país con el objetivo de conseguir la reducción de las cargas fiscales, o bien, su diferimiento en el tiempo e incluso su eliminación total, si ello es posible*»⁵², pues el término planificar no esconde otra cosa que el acto de investigación y análisis de normas tributarias aplicables al caso concreto⁵³.

Desde un punto de vista comparado, procedemos a exponer que entienden nuestros países vecinos por *planificación fiscal*, con la intención de demostrar que el origen de dicho concepto no se encuentra sino en el término *economía de opción*.

La doctrina alemana, donde destacan PAULICK⁵⁴ y WACKERNAGEL⁵⁵, habla de *Steuerersparung*, definiéndose como la búsqueda de una menor carga tributaria en el marco de las relaciones negociales privadas.

Por su parte, la doctrina italiana, donde destacamos a PISTONE⁵⁶ y a SACRESTANO⁵⁷, habla de *risparmio fiscale*, en el sentido de minimización de la carga fiscal.

La doctrina británica emplea el término de *tax saving*, adquiriendo la misma definición que venimos exponiendo, es decir, la capacidad o facultad del contribuyente de minimizar la carga fiscal, es más, dicha facultad se encuentra reconocida por la propia normativa tributaria⁵⁸.

⁵² Rubio Guerrero, J.J. *Cauces de Evasión Fiscal y Planificación Fiscal Internacional: Procedimientos de Actuación en Esquemas Básicos*, en Collado Yurrita, M.A., Moreno González, et al. *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*. Colex. 2005. [Madrid]. Pág. 687

En el mismo sentido,: Douet, F. *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*. L.G.D.J. 1997. [París] Pág. 64; Scaiteur *Le fraude legale*. DPT. T. I. 1955. Pág. 275

⁵³ Rodríguez Santos, J. *Planificación Fiscal Internacional: Principios e Instrumentos* en Cerdón Izquierdo, T., Gutiérrez Lousa, M., Marín Parra, M.L., et al. *Manual de Fiscalidad Internacional Vol. II*. Instituto de Estudios Fiscales. 3ª Ed. 2007 [Madrid] Pág. 1379

⁵⁴ Paulick, H. «*Steuereinsparung und Steuerumgehung*» *Steuereberater Jahrbuch*. Núm. 64. 1963. Pág. 371

⁵⁵ Wackernagel, J. *Die Steuerumgehung und ihre Verhütung*. Basel, Helbing & Lichtenhan, 1949. Pág. 39

⁵⁶ Pistone, P. *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*. Cedam. 1995 [Padova] Pág. 5

⁵⁷ Sacrestano, A. «Recenti evoluzioni normative e giurisprudenziali in materia di elusione fiscale» *Finanza & Fisco*. Núm. 31. 1998. Pág. 3578

⁵⁸ Es la propia normativa británica quien a través del denominado *Taxpayers' Charter*, en el apartado referido a los derechos del contribuyente y en concreto en su punto número doce, afirma «*You have the right to pay only the correct amount of tax to which you are liable, and no more. You may take lawful steps to minimise your tax liability by, for example, claiming reliefs to which you are entitled*»-

Por otro lado, la doctrina francesa habla de *habilité fiscale*, en el sentido de habilidad, destreza o capacidad de «*elegir la vía fiscalmente menos onerosa*»⁵⁹.

El fundamento o la base de esta planificación fiscal se encuentra en el principio de libertad y seguridad jurídica, reflejándose en el principio de autonomía de la voluntad y en el principio de legalidad, así como en el principio de igualdad material como requisitos de justicia, encontrando su manifestación en el principio de capacidad económica, o lo que es lo mismo, en las distintas instituciones jurídicas del Derecho Civil.

Pese a todo lo expuesto, consideramos que el término *planificación fiscal* va más allá del concepto tradicional de *economía de opción*, ya que como ha expuesto DE ARESACOCHAGA⁶⁰, la planificación fiscal se desenvuelve en un ámbito supranacional, lo identifica como la facultad que tiene todo contribuyente de «*ordenar de forma eficiente las consecuencias fiscales de la gestión empresarial fuera de las fronteras propias*».

Como vemos, la planificación fiscal está marcada por un cierto carácter de internacionalidad, carácter que analizaremos a continuación, por este motivo, podríamos afirmar que la planificación fiscal va más allá de las economías de opción, no sólo por el escenario internacional característico, sino también porque se centra en el plano organizativo y operativo del contribuyente⁶¹ –especialmente en los GEM⁶² – integrándose en los ordenamientos tributarios nacionales y supranacionales –Europeo e internacional–.

⁵⁹ Grosclaude, J. y Marchessou, R. *Procedures Fiscales*. Dalloz. 2001. [Paris] Pág. 177

⁶⁰ De Arespachoga, J. *Planificación fiscal Internacional*. Marcial Pons, 1998 [Madrid-Barcelona] Pág. 39

⁶¹ Tanzi, V. *Globalization, Tax competition by the future of Tax Systems*, en Uckmar V. *Diritto Tributario Internazionale*. CEDAM 2005 [Padova]. Pág. 55 y ss.

⁶² No queremos crear la confusión, como ya hemos expuesto en diversas ocasiones, de que única y exclusivamente son los grandes Grupos Empresariales Multinacionales quienes efectúan estructura de planificación fiscal, sino que al contrario, también están interesados en ello los sujetos individuales (pensemos en las SICAV, rentas obtenidas en el extranjero, etc.) y las pequeñas empresas familiares (pensemos en los procesos de sucesión empresarial). Así lo ha manifestado Adonnino, P. *La pianificazione Fiscale Internazionale*, en Uckmar V. *Diritto Tributario Internazionale*. CEDAM 2005 [Padova]. Pág. 64

Resumiendo, la expresión *planificación fiscal* tiene su origen en el concepto tradicional que el mismo LARRAZ denominó *economía de opción*, sin embargo el origen de este concepto, entorno a los años 50, se limitó únicamente a actuaciones o negocios domésticos, en cambio la *planificación fiscal* incide en una esfera supranacional, haciendo uso de las contradicciones y vacíos normativos que surgen como consecuencia de las fricciones entre los Ordenamientos Jurídicos de diferentes Estados⁶³, aquellos que protagonizaron o protagonizan los procesos de integración en esferas supranacionales – póngase como ejemplo el proceso de integración político-económico Europeo–, en fin, lo que se da es una sucesión conceptual. Por lo que, al igual que las *economías de opción*, la *planificación fiscal* resulta ser una conducta totalmente legítima, necesaria y esencial⁶⁴.

Anticipamos, ya que será objeto de estudio en el capítulo II, que el término *planificación fiscal* también ha sido identificado con aquel referido a la elusión fiscal, de hecho, en la práctica se suelen emplear de forma alternativa, como si se tratase de sinónimos. Es por este motivo, por el que la doctrina y las instituciones supranacionales hablan de una elusión fiscal lícita y otra ilícita, términos que responden, respectivamente, a aquellos sobre la *planificación fiscal* legítima y aquella abusiva o agresiva. Por ello, aconsejamos no se entre en la confusión de los mismos cuando son empleados de forma alternativa.

¿Cuál es el verdadero ámbito de actuación de la planificación fiscal?

Dijimos que el elemento característico de la *planificación fiscal* no es otro que su escenario, es decir, el ámbito internacional, en el sentido de supranacionalidad, en el que encuentra y desarrolla su aplicación. De este modo, la doctrina jurídico-tributaria y económica ha acuñado el concepto de *planificación fiscal internacional*.

⁶³ Ruíz Toledano, J. I. *El Fraude de Ley y ...* . op. cit. Pág.: 30

⁶⁴ Chinellato, G. *Codificazione Tributaria e Abuso del Diritto*. CEDAM. 2007. [Padua]. Pág. 174 y 175

Recordemos ahora que se entiende por planificación fiscal internacional, para ello nos remitimos al concepto que ha puesto a nuestra disposición DE ARESACOCHAGA quien lo identifica como aquella facultad de «ordenar de forma eficiente las consecuencias fiscales de la gestión empresarial fuera de las fronteras propias», consiguiendo así un legítimo ahorro de impuesto, gracias a las diferencias existentes entre los Ordenamientos Jurídicos estatales, como consecuencia de la competencia fiscal entre Estados⁶⁵, en forma de *obstacles, disparities e inadequancies*⁶⁶, ello auspiciado por el carácter deficiente e incompleto de los procesos de integración económico y político.

Pero, ¿Qué se entiende por internacional?

Bien es cierto que cabe una planificación fiscal doméstica o nacional, no obstante ello se limitaría al concepto tradicional de *economía de opción o libero risparmio de imposta* –según la doctrina italiana–, es por ello que decimos que la novedad que aporta el termino *planificación fiscal* es el carácter de internacionalidad, adjetivo que encuentra cabida cuando la actividad de análisis y estudio tributario, así como su ejecución, contiene uno o varios elementos relevantes para más de un Estado⁶⁷.

Y, ¿Qué ha posibilitado para que surjan uno o varios elementos relevantes y de interés para diversos Estados?

La internacionalidad de la fiscalidad, sea a través de la planificación fiscal o en términos puramente teóricos, se debe a los procesos de integración económicos – Europa, Latinoamérica, América del Norte o Asia– experimentados en esferas supranacionales. Dichos procesos han desarrollado una serie de beneficios y ventajas para los Estados que han participado, pero a la vez ha ocasionado un perjuicio notable y evaluable económicamente por el Tesoro público como consecuencia de la coexistencia de múltiples Ordenamientos Jurídicos, digamos uno por cada Estado participante e

⁶⁵ Para un estudio general estúdiase: Fusa-D'Alfonso. *Pianificazione fiscale internazionale*. Editoriale Tributaria Italiana. 2002. [Roma]

Lupi, R. «Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa» *Rassegna Tributaria*. 2007. Pág. 1103

⁶⁶ De Wilde, M. «Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market» *Intertax*. 2015. Vol. 43. Pág. 438 y 439.

⁶⁷ Rodríguez Santos, J. *Planificación Fiscal Internacional ...*, en Cordon Izquierdo, T. (coord.), *Manual de Fiscalidad ...* op. cit. Pág. 1379

involucrado, todo ello facilitado, claro está, por la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales –en la esfera europea- y por la capacidad de operar en terceros Estados gracias a la regulación y tutela jurídica ofrecida por los Convenios para evitar la doble imposición⁶⁸, situación jurídica ésta que a su vez ha encontrado el apoyo de los adelantos tecnológicos, lo que permite optimizar la producción, distribución y comercialización de los servicios y bienes que son demandados⁶⁹, adelantos que contribuirán al desarrollo y ejecución de las prácticas elusivas.

Así también lo reconoció, en su día, el Informe Ruding, donde en su párrafo 2.2.1 expuso *«With free movement of capital within the Community, and with the elimination of other barriers to business activity in the single market, it would perhaps be surprising if differences in tax regimes did not matter»*.

Del mismo modo, fue reconocido por parte de la OCDE en lo que respecta al ámbito internacional a través de su documento *«Taxing Profits in a Global Economy: Domestic and International Issues»* de 1991 al afirmar *«Capital Markets in OECD countries are increasingly integrated as Member countries have removed controls on international investment and foreign Exchange regulations. At the same time, the proportion of international activities accounted for by large multinational enterprises (MNEs) has increased. One consequence of this gradual liberalisation and globalisation is that international capital flows may have become more sensitive to differences in the tax regimes as between countries. Differences in the taxation of corporate profits may now be one of the few remaining potential barriers to a better international allocation of capital. With the commitment of the European Communities (whose Member States now comprise one half of those of the OECD) to establish a single market by 1993, removal of potential obstacles, including tax obstacles, has increased in importance»*.

⁶⁸ Picciotto, S. *International Business Taxation. A Study in the Internationalization of Business Regulation*. Quorum Books. 1992 [Nueva York] Pág. 94

⁶⁹ Peña Álvarez, F. *Principios de la Imposición en una Economía abierta*, en Cordón Izquierdo, T. (coord.), *Manual de Fiscalidad ... op. cit.* Pág. 60

En el ámbito supranacional Europeo la característica fundamental que posibilita esta situación es el veto fiscal requerido para realizar cualquier actividad legislativa armonizadora, por lo que se puede afirmar que la competencia en materia de fiscalidad está, aún, en manos de los Estados Miembros, ello hace que a día de hoy existan 28 Ordenamientos Tributarios totalmente diversos, lo que posibilita e invita al contribuyente a realizar estructuras que minimicen su carga fiscal en éste escenario supranacional, valiéndose de las contradicciones y fricciones normativas entre ellos⁷⁰.

Las Instituciones Europeas son conscientes del problema, tan es así que el propio Tribunal de Justicia se ha pronunciado al respecto en diversas ocasiones, aspecto que analizaremos en el capítulo IV a razón del estudio de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo, del mismo modo, a través de la actividad legislativa europea se ha expuesto dicha problemática, por ejemplo a través de la Directiva 88/361/CEE⁷¹ sobre la liberalización de los movimientos de capitales, exponiendo, en su considerando octavo, que «*la diversidad de los regímenes impositivos nacionales*» desencadena «*riesgos de distorsión, de evasión y de fraude fiscal*»⁷².

Observamos, como afirma BRACEWELL-MILNES⁷³, que el origen del problema se encuentra en el fenómeno de la existencia de diferentes y separados Ordenamientos Tributarios, empleados por los contribuyentes y que posibilitan este tipo de actividades, logrando una menor carga impositiva y por ende una menor aportación al erario público, a través de las variaciones significativas que existen entre ambos a la hora de determinar los beneficios gravables⁷⁴.

⁷⁰ Roccatagliata, F. *Diritto Tributario Comunitario*, en Uckmar V. *Diritto Tributario ...* op. cit. Pág. 1268

⁷¹ Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, disponible en DO L 178, de 8 de julio de 1988. Pág. 5 y ss.

⁷² Téngase en cuenta que el término *evasión* ha sido traducido de forma incorrecta de aquel anglosajón referido al *tax avoidance*. Por ello, donde el equipo de traducción dice *evasión*, debe entenderse, en la mayoría de los casos, como *elusión*.

⁷³ Bracewell-Milnes, B. *The Economics of International Tax Avoidance: Political Power versus Economic Law*, International Series of the Rotterdam Institute for Fiscal Studies. Erasmus University Rotterdam. Kluwer. 1989. [Deventer-Holanda] Pág. 76

⁷⁴ Williams, D.W. *EC Tax Law*. Longman. 1998. [Londres] Pág. 141

Este desequilibrio o desigualdad normativa originaria se ha visto agravada por la conducta denominada *Harmful Tax Competition* o lo que es lo mismo *Competencia Fiscal Perjudicial*, concepto que engloba la lucha entre los Estados, desarrollados o en vías de desarrollo, en materia de actividad legislativa tributaria con el fin de hacer sus regímenes más atractivos con vistas a captar y retener inversión y flujos de capital, principalmente extranjeros⁷⁵.

La *Competencia Fiscal Perjudicial* ha sido y es un tema que ha suscitado el interés y preocupación de distintas instituciones supranacionales, encontramos diverso material sobre el asunto, por ejemplo Informe OCDE «*Harmful Tax Competition: an emerging global issue*» de 1988, Informe OCDE «*Progress in identifying and eliminating harmful tax practices*» de 2000, Informe de la Comunidad Europea «*Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding Report)*» de 1992, «*Code of conduct on business taxation*» de la Comunidad Europea de 1997 y «*Code of conduct group*» de 1999, también en ámbito europeo.

Sinceramente, esta competencia fiscal, en ciertos casos *perjudicial*, no se entiende sólo como vía para atraer inversión extranjera, sino que también es una clara consecuencia del desequilibrio entre los Ordenamientos Jurídico-Tributario de los distintos países, sin embargo, a través de esta *Competencia Fiscal* no se superan estos desequilibrios, pues aquellos Estados que pretenden hacer de su régimen un régimen atractivo no se igualan a aquel régimen atractivo de referencia⁷⁶, el propio de otro Estado, sino que lo superan, derivando en una tendencia competitiva sin fin previsible, tendencia conocida como *race to the botton*, y cuya principal consecuencia es la erosión de las bases imponibles de países vecinos.

De lo expuesto, podemos concluir que la *planificación fiscal internacional* encuentra su esencia en la diferencia de los Ordenamientos Tributarios de los diversos Estados, Ordenamientos que en la mayoría de los casos adquieren el carácter de atractivo o no dependiendo de la competencia fiscal que el Estado en concreto haya podido realizar.

⁷⁵ Williams, D. W. *EC Tax Law*. op. cit. Pág. 169 y 176

⁷⁶ Adonnino, P. *La Pianificazione Fiscale Internazionale*, en Uckmar V. *Diritto Tributario Internazionale*. CEDAM 2005 [Padova]. Pág. 69

¿Cuál es el objetivo de la planificación fiscal internacional?

La planificación fiscal internacional puede perseguir una diversidad de objetivos⁷⁷, como por ejemplo: evitar la doble imposición, diferimiento del gravamen de las rentas (especialmente de las plusvalías), localización de capitales y beneficios, reestructuraciones empresariales, etc. Sin embargo, en la práctica el objetivo principal de esta planificación no es otro que el obtener un trato fiscal más favorable, a través del cual lograr minorar o diferir la carga impositiva.

Como resulta obvio, la única forma, legal y legítima, que tiene el contribuyente de minorar su carga fiscal es a través de la reducción del importe impositivo que deba pagar a la Hacienda Pública, por lo que la vía que emplea no es otra que la planificación fiscal⁷⁸.

Como expusimos en el principio de este capítulo, todo contribuyente se ve involucrado en una *auténtica carrera hacia el beneficio*, mediante la cual pretenden obtener una maximización de éstos a través de la reducción de los costes tributarios, ello ha desencadenado en que, en verdad, el tributo sea calificado, por parte de los contribuyentes, como un coste más a tener en cuenta.

La consecuencia que se deriva de todo ello es un nuevo debate doctrinal y político en todas las esferas de actuación en torno al interrogante: ¿Se puede considerar que los tributos que todo contribuyente soporta son un coste y por ende existe el derecho a minorar el importe a soportar, así como a hacer de ellos un elemento a tener en cuenta en toda operación o negocio?

A resolver este interrogante destinaremos un epígrafe completo, ya que no se trata de un interrogante banal o sencillo, sino que requiere un mínimo de dedicación, pues su resolución nos dará respuesta a los problemas que se vayan presentando con posterioridad.

⁷⁷ Rodríguez Santos, J. *Planificación Fiscal ...*, en Cordon Izquierdo, T. (coord.) *Manual de Fiscalidad Internacional*. op. cit. Pág. 1379 y ss.

Adonnino *La pianificazione fiscale internazionale*, en Uckmar, V. *Corso di Diritto tributario internazionale*. CEDAM. 1999. [Padova]. Pág. 41 y ss.

⁷⁸ Domínguez Barrero, F; López Laborda, J. *Planificación Fiscal*. Ariel Economía. 2001. [Barcelona].

Justificación del empleo de economías de opción o planificación fiscal

Debemos plantearnos, aunque alguna que otra consideración ya hemos expuesto, si el uso de las economías de opción o planificación fiscal, como vía para reducir la carga impositiva, es legal y legítima.

La respuesta a este interrogante es afirmativa, tan es así que encontramos justificaciones de toda índole, ya sea política, jurisprudencial, como doctrinal.

No podemos avanzar en el desarrollo del presente epígrafe sin exponer los argumentos puramente normativos que se desprenden de los Ordenamientos nacionales y europeo.

Desde el punto de vista del Ordenamiento Jurídico Europeo, podríamos decir que las economías de opción o planificación fiscal se encuentran amparadas por el principio de libre mercado y libertad de empresa, así como por las libertades de circulación a lo largo y ancho de la Unión⁷⁹.

En cambio, en lo que respecta a los Ordenamientos nacionales, la mayoría de las Constituciones de los Estados miembros de la UE, como de terceros estados, reconocen estos principios en su propio, digámoslo así, derecho originario. Veamos los supuestos referidos a España e Italia, ya que se trata de los Estados más vinculados a la elaboración del presente trabajo:

- En el caso de España, su Constitución en sus artículo 10 y 38 garantiza la libertad personal y de contratación, y por lo que respecta a la actividad empresarial, se garantiza la libertad de organización y la libertad de discrecionalidad de decisión del empresario.

⁷⁹ Márquez Márquez, A. «La planificación fiscal, los motivos económicos válidos y el deber de contribuir: Artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades» *Quincena Fiscal*. 2004. Núm. 10. Pág. 37.

De ello cabe argumentar que la inexistencia de incompatibilidad entre el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el principio de autonomía de la voluntad del artículo 1255 del Código Civil español, este último con fundamento en el artículo 38 de esta Constitución, hacen posible que el contribuyente pueda planificar sus actos o decisiones conforme a sus intereses, por ejemplo reduciendo la carga tributaria.

- Italia mantiene un régimen idéntico al español, pues en el artículo 41 de la Constitución italiana se reconoce la *libertà nell'iniziativa economica* –libertad empresarial–; y en el artículo 1322 del Codice Civile reconoce el principio de *autonomia contrattuale* –principio de autonomía de la voluntad–.

Expusimos con anterioridad que quizás el primer material, de carácter político, que se hizo eco de la planificación fiscal internacional fue el Informe de la OCDE de 1991 titulado «Taxing Profit in a Global Economy: Domestic and International Issues» - en el ámbito internacional–, así como el Informe Ruding de 1992 –en el ámbito Europeo–, pues bien, podemos encontrar la justificación de estas estrategias fiscales en dichos informes, quienes vienen afirmando que cada contribuyente está amparado por el derecho a organizar, conducir y efectuar sus operaciones de aquella forma que minimice la carga fiscal a soportar.

Lo mismo afirma la doctrina clásica como HENSEL⁸⁰, quien considera que ninguna ley tributaria prohíbe obtener o conseguir resultados económicos más favorables, o sea, con menor carga fiscal, a través de una vía diversa a la prevista por el legislador, ya que la elección del medio jurídico está en manos del propio contribuyente. En la misma dirección nos encontramos a JARACH⁸¹ y a KRUSE⁸².

⁸⁰ Hensel, A. *Diritto Tributario*. Giuffrè. 1956. [Milán] Pág. 142 y 143

⁸¹ Jarach, D. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Liceo Profesional Cima. 1969 [Lima]. Pág. 294

⁸² Kruse, H.W. *Derecho Tributario. Parte General* (Traducción de Yebra Martul-Ortega). Editorial de Derecho Financiero. 1978. [Madrid]. Pág. 215

No sólo nos encontramos con doctrina clásica defensora de la economía de opción, sino que también nos encontramos con autores ciertamente modernos que vienen a aplicar los argumentos ya expuesto por la doctrina más antigua, entre ellos se encuentran, GONZÁLEZ SÁNCHEZ⁸³, PRADA LARREA⁸⁴, CASANOVA GUASCH⁸⁵, SIMÓN ACOSTA⁸⁶ y MARTÍN QUERALT⁸⁷.

También hay una justificación o argumentación a favor de las economías de opción o planificación fiscal realizada por la jurisprudencia de los distintos Estados.

Así por ejemplo, el Tribunal Supremo americano ha manifestado que toda persona puede disponer y organizar sus asuntos o negocios de tal forma que el impuesto a soportar sea lo más reducido posible, ya que el contribuyente no se encuentra obligado a ejecutar la operación en cuestión a través de la forma más beneficiosa, económicamente hablando, para el erario público⁸⁸.

La jurisprudencia alemana también ha aceptado, reiteradamente, el derecho al ejercicio de la planificación fiscal, fundamentado en la libertad de configuración de los actos o negocios jurídicos –*Gestaltungsfreiheit*–, manifestando que el ahorro fiscal es un comportamiento que no viola la normativa tributaria y que a su vez está autorizado por el propio legislador⁸⁹.

En lo que respecta a España, debemos reconocer que existen diversos pronunciamientos en distintas esferas y niveles judiciales.

⁸³ González Sánchez, M. *El fraude en la ley en materia tributaria*. Plaza Universitaria. 1993. [Salamanca] Pág. 39

⁸⁴ Prada Larrea, J.L. «Fraude a la ley ... » op. cit. Pág. 497

⁸⁵ Casanova Guasch, F. «Los negocios anómalos en el ámbito tributario: medios de impugnación» *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 173-174. 1997. Pág. 99

⁸⁶ Simón Acosta, E. «El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión» *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Núm. 34. 1998 Pág. 108

⁸⁷ Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J.M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. 2001. [Madrid] Pág. 195

⁸⁸ Véase la Sentencia del Tribunal Supremo Norteamericano 293, US, 465. Asunto: Gregory v. Helvering (1035), y en el caso *Irc v. Duke of Westminster* con referencia (1936) 16 TC 490, [1936] AC 1.

⁸⁹ Véanse las Sentencias B.Verf. Ge. 9, 23 y BundesfinanzHof 55, 449.

El propio Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre el asunto, considerando la existencia y licitud del derecho de los sujetos a planificar su actividad empresarial de acuerdo a la realidad vigente en aquel entonces⁹⁰. En el mismo sentido, este Tribunal en su Sentencia de 182/1997 reconoció el derecho de todo ciudadano, y por ende de todo contribuyente, a planificar «*su actividad económica, y sufrir el mínimo impacto fiscal*»⁹¹.

En sede judicial se ha pronunciado el Tribunal Supremo español, donde en 1999 otorgó un concepto de economía de opción, en el contexto del régimen económico matrimonial, donde afirmó que los cónyuges tienen total libertad para modificar dicho régimen aún obteniendo una ventaja fiscal, al resultar ésta totalmente indiferente⁹².

Nuestro Tribunal Supremo ha ido evolucionando en sus pronunciamientos, ya que en el año 2002 afirmó que «*los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, y entre estas ventajas figura la de poder escoger lo que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, y con ello, aunque las formas contractuales escogidas no sean habituales, normales o tradicionales*»⁹³.

Pronunciamiento similar nos brindó en el año 2003, considerando que «*el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos que sean procedentes conforme a la misma*»⁹⁴.

Dentro de nuestro Ordenamiento Jurídico nos encontramos también con pronunciamientos judiciales de órganos inferiores, como por ejemplo la Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia.

⁹⁰ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional español 137/1996, de 31 de octubre (RTC/1996/173).

⁹¹ Véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre (RTC/1997/182).

⁹² Véase la Sentencia del Tribunal Supremo español de 30 de marzo de 1999 (RJ 1999/2959).

⁹³ Véase la Sentencia del Tribunal Supremo español de 2 de noviembre de 2002 (RJ/2003/1025).

⁹⁴ Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2003 (RJ/2003/6281).

Como ejemplo nos encontramos con la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 1997 (JT/1997/1360) donde acuña el concepto de *«legitimidad constitucional de la economía de opción»*.

Años después, la propia Audiencia Nacional ha ido más lejos, al afirmar en su Sentencia de 24 de enero de 2002 (JUR/2002/143024) que *«la admisibilidad de la economía de opción que no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria está fuera de toda duda»*.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Navarra con su Sentencia de 11 de junio de 2001 (JT/2001/719) quien considera que la economía de opción no es más que *«expresión de la libertad privada de elegir los negocios y formas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario, y ello incluso con fundamento último en la intangibilidad de la esfera personal y patrimonial del individuo con apoyo en el respeto a los derecho de la personalidad»*.

La misma postura ha mostrado, a nivel europeo, el TJUE, quien ha manifestado que no constituye abuso la elección, por parte del contribuyente, de aquella estructura que le reporte mas beneficios o ventajas fiscales, refiriéndose a las conductas o estrategias de *forum shopping*, ya que ello resulta protegido por las libertades fundamentales previstas en el Tratado, siempre y cuando tales estrategias o conductas no se realicen mediante construcciones de puro artificio con la única finalidad de eludir la normativa tributaria nacional⁹⁵.

Como podemos observar, en toda justificación política, doctrinal o jurisprudencial se fija el fundamento principal en la base del principio de la autonomía de la voluntad, principio, que a nuestro modo de ver las cosas, carece de relevancia en las relaciones entre el contribuyente y la Autoridad tributaria, no obstante parte de razón existe en calificar a este principio como argumento de estas estrategias fiscales, así lo manifiesta TARSITANO, quien afirma que *«si los actos son legítimos para el Derecho privado porque han respetado su causa típica y no se han desviado de su finalidad atribuida, generando el conjunto de consecuencias jurídicas previstas por el ordenamiento jurídico, no hay fraude de ley. Si hay discordancia entre el uso de una*

⁹⁵ Véanse las Conclusiones del Abogado General en la causa C-196/04, asunto CadburySchweppes. Párrafo 55.

figura y su causa típica (...) entonces si se podrá hablar de uso inadecuado y quedará abierta la posibilidad de recalificar los hecho (...)»⁹⁶.

De esta forma no queremos más que decir que el fundamento principal de la economía de opción o planificación fiscal se encuentra, principalmente, en la libertad económica, ya que esta libertad se traduce en el ámbito del derecho tributario como la facultad de calificar al tributo como un gasto o coste, en este sentido el propio KIRCHHOF⁹⁷ manifestó que el tributo es una injerencia a la libertad económica, y por lo tanto la licitud y legitimidad de aplicar y ejecutar economías de opción o estructurad de planificación fiscal.

La cuestión no se queda ahí, ya que la planificación fiscal encuentra su fundamento y licitud en los mismos principios generales que inspiran y rigen al Derecho Tributario, particularmente el principio de legalidad⁹⁸, en su vertiente de tipicidad y reserva de ley, a través del cual se otorga al contribuyente certeza legislativa y seguridad jurídica a la hora de seleccionar y acometer los negocios jurídicos en cuestión.

Sin embargo, se puede extraer una justificación o fundamentación del empleo de estas alternativas evitando todo elucubración mental o doctrinal, ello se debe a que si es el propio Ordenamiento Jurídico quien invita al contribuyente a realizar estructuras de planificación fiscal a través de las diversas ofertas *implícitas* o *explícitas*⁹⁹, la planificación fiscal o economías de opción serían totalmente lícitas.

⁹⁶ Tarsitano, A. *El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco*, en AA.VV *Protección constitucional de los contribuyentes*. Marcial Pons. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas UCA. 2000 [Madrid] Pág. 275 y 276.

⁹⁷ Kirchhof, R. *La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria*, en Kirchhof, P. Cardoso Da Costa, J.M. y Di Pietro, A. *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Tirant lo Blanch. 1999 [Valencia] Pág. 41 y 42.

⁹⁸ Para mayor amplitud sobre la cuestión recomendamos que se acuda a la obra que referimos a continuación, pues no parece oportuno proceder al análisis de dicha materia al estar ampliamente superada.

Véase: Marín Benítez, G. *¿Es lícita la Planificación Fiscal? Sobre los Defectos de Neutralidad y Consistencia del Ordenamiento Tributario*. Thomson Reuters. Lex Nova. 2013. [Pamplona] Pág.: 85 a 106.

⁹⁹ Aprovechamos para aclarar que en la mayoría de los casos las invitaciones que ofrece el Ordenamiento Jurídico no son otra cosa que deficiencias de la técnica legislativa, especialmente afloradas a la hora de acometer las diversas fases de integración normativa europea o internacional, lo que en la mayoría de los casos genera lagunas, contradicciones, ficciones y diferencias con los Ordenamientos de terceros Estados.

En conclusión, el empleo y beneficio derivado de las economías de opción o planificación fiscal es, como hemos visto, totalmente lícito y constitucionalmente irreprochable, y como manifiesta CHINELLATO¹⁰⁰ «*é essenziale nell'ambito di una accorta programmazione di gestione*», constituyéndose, así, un derecho al que los contribuyentes no tienen la obligación de renunciar u obviar, ya que el sujeto actúa conforme a las disposiciones legales, no surgiendo obligación tributaria alguna al no realizarse ninguno de los hechos imponibles recogidos en la normativa tributaria, debido a que el contribuyente, como *homo-economicus*, trata de evitar el hecho imponible previsto a través de la ejecución de otras formas jurídicas o negociales no gravadas por el legislador.

Por lo que en el ámbito jurídico-tributario el ejercicio de la libre elección y de la autonomía de voluntad en la realización de un negocio, acto o contrato resulta totalmente válido, lícito y legítimo, ello aunque se haya logrado un menor gravamen fiscal si lo comparamos con el que resultaría al realizarlo de otro modo¹⁰¹, la economía de opción o planificación fiscal es, como afirma FERREIRO LAPATZA¹⁰², el empleo adecuado de las diversas formas negociales con el fin de lograr un ahorro de impuestos, lo que no supone, en ningún momento, la ilicitud de la causa o la invalidez del contrato. Traemos a colación las palabras del propio DURÁN-SINDREU BUXADÉ, quien expuso, con razón, que «*no hay ninguna norma impositiva que declare ilícitos los negocios cuyas consecuencias tributarias son menores que las de otros, lo primeros no son ilícitos y son, pues, perfectamente válidos, aunque motivados por la intención de conseguir un ahorro de impuestos*»¹⁰³.

Este pequeño razonamiento es el que emplearemos para justificar que la lucha contra la planificación fiscal o economías de escala no se encuentra en la legislación de una nueva GAAR o cláusula antielusión general, sino al contrario, a través de una depurada y eficiente técnica legislativa.

¹⁰⁰ Chinellato, G. *Codificazione ...* . op cit. Pág.: 175

¹⁰¹ La práctica jurídica en muchas ocasiones nos permite descubrir que la propia normativa tributaria otorga un coste o carga fiscal totalmente distinta a negocios o actos jurídicos que producen los mismos efectos civiles o mercantiles, dependiendo del ámbito.

¹⁰² Ferreiro Lapatza, J.J. *La nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. 2004. [Barcelona] Pág. 40, 44 y 45.

¹⁰³ Durán-Sindreu Buxadé, A. *Los Motivos Económicos ...* . op. cit. Pág. 40

Finalizamos trayendo a colación unas breves palabras del propio GARCÍA NOVOA¹⁰⁴ quién ha manifestado que la facultad de los contribuyentes u operadores de elegir la formula negocial a través de la cual minimizar la carga fiscal es una realidad en todos los Ordenamientos Jurídicos vigentes en este mundo, con independencia de la terminología que se empleó en los mismos, en base a que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no se traduce en el pago del impuesto más gravoso¹⁰⁵, conducta que se encuentra legitimada ya que «*la economía de opción dota de contenido a la planificación fiscal*» por lo que aquello que entra dentro de la economía de opción no constituirá evasión ni elusión fiscal¹⁰⁶, por lo tanto, es materialmente imposible ir en contra de conductas calificadas como *economías de opción* o *planificación fiscal*.

Límite de las economías de opción o planificación fiscal

Con la justificación y argumentación expuesta con anterioridad, debemos plantearnos si tales comportamientos o técnicas fiscales no tienen un límite que invalide aquel ahorro o ventaja fiscal.

Al igual que en el resto de ramas jurídicas no podemos realizar afirmaciones categóricas, ya que en Derecho todo tiene sus límites, pero lo que si es cierto es que el límite se encuentra en uno de aquellos que el Ordenamiento Jurídico impone como límite genérico a cada uno de sus ámbitos, dichos límites son la licitud, validez y realidad¹⁰⁷.

¹⁰⁴ García Novoa, C. *Memoria de Cátedra...* . op. cit. Pág. 90 y 91

¹⁰⁵ Lupi, R. «Elusione e legítimo risparmio ... » op. cit. Pág. 1099

¹⁰⁶ García Novoa, C. *La Cláusula Antielusiva ...* . op. cit. Pág. 107

¹⁰⁷ Ferreiro Lapatza, J. J. «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal» *Quincena Fiscal*. 2001. Núm. 8. Pág. 14.

El límite a estas técnicas lo marca la frontera entre economía de opción y elusión fiscal, límite que, como ya expusimos, no puede venir dado por la obtención de una ventaja o ahorro fiscal, lo relevante será si el negocio jurídico elegido, o conjunto de los mismos, responde o no a la *causa* que verdaderamente le es propia, así como de los fines y objetivos que le sean propios a la norma en cuestión –véase el capítulo IV para una mejor delimitación de la calificación de una conducta como elusiva–. Por lo tanto, el límite de la economía de opción se encontrará en la realidad del negocio jurídico en cuestión o conjunto de los mismos.

Estas formulas negociales a través de las que se distorsiona la verdadera causa del negocio son los denominado *negocios jurídicos anómalos*, donde DE CASTRO¹⁰⁸ los califica como fraude de ley, negocio indirecto, negocio fiduciario y negocio simulado, lo que en resumidas cuentas y dentro de la terminología comparada se denominaría elusión fiscal, ya que a través de la artificialidad en la causa se persiguen unos efectos que no se identifican con la causa del negocio en sí¹⁰⁹, y que van más allá de los fines y objetivos de la norma o disposición en cuestión.

Se puede observar que uno de los límites a las economías de opción o planificación fiscal se encuentra en la posible *artificialidad*¹¹⁰ del negocio, de su causa, con el objetivo de disminuir la carga fiscal sin permitirlo el Ordenamiento¹¹¹. Así lo ha reconocido el Tribunal Supremo español en su sentencia de 3 de marzo de 2011, donde expuso que «*El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. [...]*»¹¹².

¹⁰⁸ De Castro, F. *El negocio jurídico*. Civitas. 1985. [Madrid] Pág. 329

¹⁰⁹ Véase: Rosembuj, T. *El fraude de ley ...* . op. cit. Pág. 225

Herrero Madariaga, J. «El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos» *REDF*. Civitas. Núm. 10. 1976. Pág. 325

¹¹⁰ Se informa que el concepto *artificialidad* proviene de la doctrina jurisprudencia anglosajona en la materia denominada *Substance over form*, o lo que es lo mismo, Sustancia sobre la forma.

¹¹¹ Marín Benítez, G. *¿Es lícita la Planificación Fiscal ...* . op. cit. Pág. 42

¹¹² Véase la Sentencia del Tribunal Supremo español de 3 de marzo de 2011, rec. cas. 4699/2006.

El término *artificialidad* está vinculado, sea en los Ordenamientos Jurídicos supranacionales sea en los Ordenamientos Jurídicos nacionales, a las conductas elusivas y no de por sí a las técnicas que hemos identificado como economías de opción o planificación fiscal. Deducimos de lo expuesto que el límite de estas estrategias se encuentra rebasando la frontera con la elusión fiscal, es decir, a través de la artificialidad de la causa negocial.

Anticipamos, ya que lo expondremos con mayor detenimiento en el capítulo IV y V, que la incorporación en los Ordenamientos Jurídicos de una cláusula anti-elusiva o anti-abusiva con el fin de luchar contra la planificación fiscal carece de sentido y fundamento, pues en ésta no existe *artificialidad* causal alguna.

Desde un punto de vista europeo, podríamos decir que el límite al derecho del contribuyente a organizar su actividad económica de aquella forma que considera más oportuna está constituido por el abuso del Derecho, ya que éstos no pueden hacer uso del derecho de forma abusiva o fraudulenta.

Con ello no queremos llegar a otro sitio que ha manifestar que no es posible acabar o eliminar toda economía de opción o vía de planificación fiscal a través de la introducción en los Ordenamientos Jurídicos de cláusulas anti-abuso, ya sean generales o especial, pues éstas están destinadas a la lucha contra el fraude de ley tributaria y elusión fiscal ilícita, no a la lucha contra técnicas totalmente lícitas e irreprochables, como es el caso de la planificación fiscal o elusión fiscal lícita.

Del mismo modo, se podría afirmar que existe otro límite a estas técnicas, aquellos que operan sobre la libertad contractual y la libertad económica, es decir, como afirma GARCIA NOVOA¹¹³, «*los límites derivados de las normas imperativas que condicionan su ejercicio*».

¹¹³ García Novoa, C. *La Cláusula Antielusiva ...* . op. cit. Pág. 300

Una vez expuestos los posibles límites a dichas prácticas, debemos reconocer que hay quien pretende eliminar tales opciones, efectuando, como creemos, una profunda equivocación y confusión entre lo que serían las economías de opción y las conductas de elusión fiscal.

Esta parte doctrinal a la que nos referimos se remite al *principio de neutralidad económica*¹¹⁴, en virtud del cual se pretende que el impuesto no incida en las decisiones empresariales, como venimos viendo, pretendiéndose que dichas operaciones se rijan por una lógica estrictamente económica, cuestión que resulta totalmente imposible especialmente frente a aquellas figuras impositivas que no se encuentran armonizadas en esferas supranacionales.

El problema estriba en que parte de la doctrina tributaria considera que perseguir un ahorro o ventaja fiscal no puede ser calificado como motivo económico, interpretación ante la que mostramos la más completa oposición.

En conclusión, si se quiere acabar con estas técnicas minimizadoras de la carga impositiva no queda otra vía que una depurada técnica legislativa que corrija los defectos o asincronismos existentes en la legislación tributaria.

1. 3. El Arbitraje Fiscal Internacional

En los últimos tiempos se ha acuñado un nuevo concepto similar o muy vinculado con el concepto planificación fiscal, nos referimos al término Arbitraje Fiscal Internacional, el cual se refiere al aprovechamiento de las inconsistencias existentes entre las normas fiscales de distintos países con el fin de lograr el resultado fiscal más favorable –*Regulatory Arbitrage*–, es decir, un ahorro de impuestos –*Tax Arbitrage*–, aprovechamientos y ventajas que se logran, como no, a través del empleo, abusivo o desmesurado, de las libertades fundamentales reconocidas y garantizadas en el Tratado de la UE, pilares básicos del proceso de Integración Europeo y del Mercado Interior¹¹⁵.

¹¹⁴ Di Pietro, A. *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ufficio comunicazione istituzionale, Vol. II. 2003. Pág. 380 a 383

¹¹⁵ Schammo, P. «Arbitrage and Abuse of Rights in the EC Legal System» *European Law Journal*. 2008. Núm. 3. Pág. 353 – 354 y 360.

No procederemos a investigar y a exponer más sobre este concepto pues consideramos que él mismo se encuentra englobado en los conceptos de economías de opción y planificación fiscal en una esfera internacional, ya dijimos con anterioridad que la moda de acuñar nuevos términos debe terminar, pues es lo que permitirá adquirir mayor certeza y uniformidad en el mundo académico y doctrinal¹¹⁶.

Baste exponer que existe un debate doctrinal sobre la relación existente entre el término economía de opción y arbitraje fiscal, ya que existe parte de la doctrina que afirma que no puede existir vinculación entre uno y otro, pues arbitraje fiscal ha sido definido como la manipulación o explotación de aquellas inconsistencias fiscales para generar el ahorro fiscal pretendido, por lo que estaría más cerca del término planificación fiscal abusiva o elusión fiscal y/o fraude de ley.

Al respecto sólo podemos afirmar que no resulta posible verter tales afirmaciones categóricas, pues en derecho todo gira entorno a una escala de grises donde para poder realizar tal afirmación se requerirá del estudio y análisis del caso concreto y particular.

Con lo expuesto, debemos olvidar todo posible prejuicio sobre licitud o ilicitud que el arbitraje fiscal nos pueda transmitir sobre las consecuencias fiscales perseguidas por el contribuyente, así lo ha manifestado la Sentencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norte América en el caso *Knestch v. United States*¹¹⁷.

¹¹⁶ Para conocer más sobre el asunto, proponemos las siguientes obras de consulta:
Rosenbloom, H. D. «International Tax Arbitrage and the International Tax System» *Tax Law Review*. 2000. Vol. 53 (137).

Rosenzweig, H. A. «Harnessing the Costs of International Tax Arbitrage» *Virginia Tax Review*. 2007. Vol. 26. Pág.: 555-629

Avi-Yonah, R. S. «Tax Competition, Tax Arbitrage, and the international Tax Regime» *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*. 2007. Núm. 73.

Edgar, T. «Corporate Income Tax Coordination as a Response to International Tax Competition and International Tax Arbitrage» *Canadian Tax Journal*. 2003. Vol. 51. Núm.: 3. Pág.: 1079 – 1158.

¹¹⁷ Véase el caso *Knestch v. United States*, 364 U.S. 361 (1960), *aff*'g 272 F.2d 200 (2d Circ).

1. 4. La minoración de la carga tributaria: Consideraciones preliminares

El empleo de los negocios o actos jurídicos propios del Derecho Civil en sede de Derecho Tributario responde, principalmente, a un único motivo: la minoración o diferimiento de la carga tributaria. Resulta oportuno detenernos, aunque sea brevemente, en el análisis del por qué de la minoración de la carga tributaria, ya que, a nuestro modo de ver, nos ayudará a entender la esencia y naturaleza de las conductas que expondremos en este trabajo.

Si bien es cierto que el origen de la preocupación por la pérdida de recaudación tributaria se encuentra en la globalización y en el proceso de integración económica, procesos a través de los cuales se procedió a la eliminación de barreras sobre el mercado, favoreciendo a que los operadores económicos, especialmente corporaciones empresariales, desarrollen sus actividades económicas o profesionales en la esfera internacional o al menos europea¹¹⁸, cuestión que ha llevado a dichos operadores a buscar maximizar sus beneficios, para lo cual, entre otras muchas medidas, han optado por la búsqueda del tratamiento fiscal mas favorable mediante la planificación fiscal¹¹⁹ y en no pocas ocasiones a través de la elusión y evasión tributaria¹²⁰.

¹¹⁸ Barrios, S., Huizinga H., Laeven, L. y Nicodène, G. *Taxation papers: International taxation and multinational firm location decisios*. Comisión Europea. Dirección General de Tributación y Unión Aduanera (2009). Pág. 2

Disponibile en:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/publications/services_papers/working_papers/index_en.htm

¹¹⁹ Así lo han investigado y expuesto, entre otros:

Görg, H y Greenaway D. *Mucha do about nothing? Do domestic firms really benefit from foreign direct investment*. World Bank Research Observer 19, 2004. Pág. 171-197

Disponibile en: <http://econ.core.hu/compmpress/D22b.pdf>

Barrios, S., Görg, H y Strobl, E. «Foreign direct investment, competition and industrial development in the host country» *European Economic Review*. 2005. Núm. 49. Pág. 1761 - 1784

Mayer, T. Y Ottaviano, G. *The happy few: new facts on the internationalisation of European Firms*. Bruegel-CEPR EFIM 2007 Report. Bruegel Blueprint Series (2007)

¹²⁰ Bracewell-Milnes, B. *The Economics of International ...* . op. cit. Pág. 43.

En verdad, el hecho de que la planificación fiscal esté protagonizada por parte de GEM¹²¹ se debe a su capacidad de acceder a servicios jurídico-económicos específicos y de calidad¹²², servicios destinados a lograr un ahorro fiscal, y que sin lugar a dudas captan la atención de dichos operadores, pues el objetivo principal de éstos es lograr maximizar sus beneficios.

La categoría profesional encargada de prestar asesoramiento y estructuras sobre planificación fiscal es más que diversa, ya que no sólo está integrada por abogados o asesores fiscales, sino también por contables, auditores y otros expertos, logrando integrar diversas áreas empresariales otorgando unos servicios amplios, adaptados a cada situación y de un gran nivel técnico.

Con lo expuesto, nos atreveríamos a decir que no todos los operadores económicos pueden reducir su carga fiscal, y ello se debe a que ante la «*presencia de aversión al riesgo*» los sujetos con altos niveles de renta se decantan por la planificación fiscal y/o elusión fiscal con el fin de reducir su responsabilidad o carga tributaria, siendo los contribuyentes con menos rentas los que acaban pagando la sanción o consecuencias aparejadas a las conductas elusivas y evasoras¹²³, es decir, sufre el traslado de la carga impositiva, ya que los Gobiernos al recaudar menos en rentas empresariales o patrimoniales incrementan la presión fiscal de aquellas rentas menos móviles como son las rentas del trabajo.

Como podemos observar, las técnicas de planificación fiscal y de elusión fiscal legal no están al alcance de todos, sino más bien de unos pocos privilegiados, mientras que las consecuencias de ello son pagadas y soportadas por aquellos que cumplieron debidamente, en forma y tiempo, con sus obligaciones fiscales.

¹²¹ Como decimos, la Planificación Fiscal (especialmente Internacional) está protagonizada por los Grupos Empresariales Multinacionales, lo que no quiere decir que las pequeñas empresas, empresarios individuales, así como personas físicas (piénsese en grandes fortunas) no se enmarquen en tal contexto, ya que la práctica nos dice totalmente lo contrario. Si bien es cierto, lo que cambia es el ámbito legal en que se efectúa la planificación, ya que mientras que la gran empresa multinacional se centra en la materia regulada en España través del Impuesto de Sociedades, el pequeño empresario o la empresa familiar y las grandes fortunas se centran, por ejemplo, en planificar el régimen de sucesión empresarial a través de la regulación ofrecida por el Impuesto de Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio, el régimen de tributación de las SOCIMI y SICAV, entre otros aspectos. En tal sentido, véase Adonnino, P. *La Pianificazione Fiscale Internazionale*, en Uckmar, V. *Diritto Tributario Internazionale*. op. cit. Pág. 54

¹²² Bracewell-Milnes, B. *The Economics of International ...* . op. cit. Pág. 45.

¹²³ Cowell, F. A. «Tax sheltering and the cost of evasion» *Oxford Economic Papers*. Vol. 42. Núm.1. 1990. Pág.: 133-161

En la mayoría de las ocasiones la decisión de crear y ejecutar estructuras o acuerdos sobre planificación fiscal no siempre se origina en el seno del operador económico, sino que en la mayoría de los casos son los propios asesores fiscales¹²⁴ – principalmente externos– quienes exponen a sus clientes las diversas opciones fiscales disponibles para realizar aquellas operaciones o transacciones económicas que les sean propias. De esta forma, los profesionales liberales logran satisfacer uno de los principales intereses de sus clientes y a la vez incrementan el nivel de confianza de éstos.

El suceso que aquí enmarcamos genera una serie de consecuencias para dichos operadores, y en especial a los grupos empresariales, ya que son siempre el foco de atención, encontrándose sometidos a una fuerte crítica y denuncia social cuando efectúan ciertas operaciones empresariales o mercantiles que despliegan efectos –no tienen porque ser negativos– sobre la situación económica y Estado de Bienestar en relación a la efectividad y nivel de la recaudación tributaria, como consecuencia de que la obligación de contribución al sostenimiento de los gastos públicos ha pasado de ser una obligación constitucional a un principio moral¹²⁵.

Un ejemplo es la denuncia social vertida sobre el grupo español INDITEX¹²⁶ cuando éste decidió ubicar su sede fiscal en Irlanda con el fin de obtener un tratamiento tributario atractivo que le permitía maximizar sus beneficios. Lo mismo ha sucedido con otros grupos empresariales como GOOGLE, AMAZON o STARBUCKS¹²⁷.

¹²⁴ Bracewell-Milnes, B. *The Economics of International ...* . op. cit. Pág. 63.

¹²⁵ Álvarez García, S. *La Ética en la doctrina de la Hacienda Pública*, en Álvarez García, S. y Herrera Molina, P. M. *Ética Fiscal*. Documentos Instituto Estudios Fiscales. 2004. Núm. 10. Pág. 29
Panayi, C. HJI «Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?» *Intertax*. 2015. Núm. 43. Pág. 545 – 546.

¹²⁶ Para referirnos a dicha denuncia social nos remitimos a las diversas notas de prensas españolas donde se hizo eco de dicha realidad:

- «Zara cambiará la facturación de su venta “online” a España a partir de 2012» en http://economia.elpais.com/economia/2011/09/15/actualidad/1316071978_850215.html

¹²⁷ Del mismo modo que en la nota al pie anterior, reflejamos la denuncia social hacia empresas internacionales a través de notas de presan:

- «Google, Amazon, Starbucks: The rise of “Tax shaming”» en <http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>

- «U.K. Lawmajers Accuse Starbucks, Amazon, Google of Tax Avoidance» en <http://www.bloomberg.com/news/2012-11-13/u-k-lawmakers-accuse-starbucks-amazon-google-of-tax-avoidance.html>

Hay doctrina que se ha pronunciado sobre la moralidad o inmoralidad de estas conductas¹²⁸. Así por ejemplo TIPKE afirma que *«toda persona puede organizar su actividad con vistas al menor pago de impuestos posibles y que la Planificación Fiscal no es inmoral y se reconoce en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad»*¹²⁹.

En el mismo sentido HENSEL, quien manifiesta que *«considerar inmoral al negocio que produce ahorro de impuestos (...) supondría desconocer la muy justificada vocación de la vía económica en la medida de lo posible, vías nos gravadas»*¹³⁰.

Desde nuestro punto de vista consideramos que no somos quién para efectuar una denuncia de inmoralidad sobre los comportamientos de relevancia económico-financiera efectuados por estos sujetos, ya que, como ha manifestado ROSEMBUJ, efectuar y verter un juicio de inmoralidad sobre una conducta o comportamiento empresarial que conlleva un ahorro de impuestos, significaría *«desconocer la justa operación de la vida económica de hallar las vías más libres de carga tributaria que sean posibles»*¹³¹ y a su vez, negar la existencia y disponibilidad del principio de libre mercado y la libre autonomía de la voluntad que inspiran las relaciones económico-comerciales, y ello debido a la imposibilidad de conocer el *quantum* tributario que resulta justo o debido.

Junto a esta denuncia social, este tipo de comportamientos genera otro tipo de consecuencias, como por ejemplo la pérdida de identidad nacional, ya que al deslocalizarse en esferas supranacionales, sea europea sea internacional, pierden su identidad nacional en el sentido económico, claro está¹³².

¹²⁸ Resulta, que la ética o moral y el derecho tributario están íntimamente vinculados, pues sería la ética quien debería marcar la línea a seguir en la configuración y ejecución de estrategias de planificación fiscal, ya que dentro de estas estructuras fiscales la ética va de la mano del conocimiento del asesor o experto tributario y del propio contribuyente, pues son ellos los competentes para decidir conforme a sus valores la legitimidad o no del ahorro o ventaja fiscal. El problema es lograr delimitar que entendemos por conducta ética o moral, se trata de valores personales que difieren de una persona a otra, de ahí la imposibilidad de verter juicios éticos o de valor sobre las estrategias minimizadoras de impuestos.

¹²⁹ Tipke, K. *Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Marcial Pons. 2002. [Madrid] Pág. 11 y 110.

¹³⁰ Hensel, A. *Derecho tributario*. Marcial Pons. 2005. [Madrid] Pág. 22 y 23.

¹³¹ Rosembuj, T. *Minimización del Impuesto y Responsabilidad Social Corporativa*. El Fisco. Iª Ed. 2009 [Barcelona]. Pág. 74

¹³² Tanzi, V. *Globalization, Tax Competition by the future of Tax Systems*, en Uckmar V. *Diritto Tributario Internazionale*. CEDAM 2005 [Padova]. Pág. 36

Anticipamos, que las Administraciones Tributarias correspondientes, es decir, aquellas de los Estados que se ven afectados por las prácticas de planificación fiscal o elusión fiscal ejecutadas por los operadores empresariales, también se ven interesadas por el asunto antes expuesto.

Dichas administraciones tributarias se guían por el interés monetario o económico, pues de la viabilidad y ejecución de estructuras fiscales planificadas, en ocasiones agresivas, depende que éstas recauden más o menos dinero, cantidades cuyo fin primordial es el sostenimiento de los gastos públicos.

Sin embargo, como veremos en epígrafes siguientes, hay parte de la doctrina, especialmente económica –no jurídica– que afirma que la planificación fiscal o elusión fiscal puede llegar a beneficiar al erario público, cuestión más que discutible, la cual, como es obvio, levanta discusiones.

Una vez expuesta la intención perseguida por parte de los contribuyentes, recordemos aquella de lograr una máxima rentabilidad, entraremos a analizar que les lleva a la misma.

1. 4. 1. ¿Qué lleva a los operadores económicos a la búsqueda de la máxima rentabilidad?, y ¿Cómo lo consiguen?

Podríamos decir que no son escasas las causas o justificaciones que todo contribuyente pudiera tener para buscar obtener la máxima rentabilidad y los máximos beneficios.

De este modo, podríamos decir –desde la esfera empresarial– que el primer factor es la necesidad de abrir nuevos mercados, de carácter amplio y específico, todo ello con la idea de aumentar las líneas de producción o referencias comerciales, lo que conllevaría una reducción importante de los costes unitarios, incrementándose los ingresos y por ende los beneficios.

Otro de los factores que se tienen en cuenta son los costes de la producción, ya sean laborales, de suministro, etc., costes que varían notablemente dependiendo del país en el que el centro o centros de producción se ubiquen, pues no es lo mismo un país autosuficiente en materias primas y suministros que dependiente de las importaciones desde terceros países, lo mismo sucede con los costes laborales.

Por último, y lo que será el centro de atención de esta tesis, otro de los factores son los costes tributarios, ya que los operadores económicos intentan ubicar el centro o centros de producción –preferiblemente su sede social o sede de dirección efectiva– en aquellos países con regímenes tributarios atractivos, ya sea porque el tipo impositivo legal es, de por sí, reducido o bien porque el tipo impositivo efectivo es, podríamos decir, irrelevante o totalmente nulo¹³³.

La estrategia de ubicarse en países de escasa presión fiscal o trasladar a ellos sus bases imponibles no responde única y exclusivamente a razones de incremento de sus beneficios, sino que en ciertas ocasiones parte de aquel ahorro se traslada al precio de venta de sus productos –reduciendo el mismo– con el fin de hacerse con aquella parte del mercado que correspondería a principales competidores que están sujetos a mayores impuestos¹³⁴.

Y es que el contribuyente ve el tributo como un gasto o coste que puede ser *eludido*, por lo que su fin primordial será la reducción del mismo, para lo cual buscará las estructuras y técnicas fiscales que le permitan alcanzarlo¹³⁵.

¹³³ Tanzi, V. *Globalization ...* . op. cit. Pág. 36

Thompson, A. y Strickland, A. *Administración Estratégica: Textos y Casos*. McGraw-Hill Interamericana. 2004 [México] Pág. 209-2011

Anthony R. N. Y Govindarajan V. *Management Control Systems*. McGraw Hill. 2003. [Nueva York] pág. 756-757

¹³⁴ Santiago Mauler, I. «Free Competition: How Tax Evasion and Tax Competition Distort Markets – The Brazilian Perspective» *Intertax*. 2010. Vol. 38. Issue. 3. Pág.: 170.

¹³⁵ McCaffrey, E. J. «Cognitive Theory and Tax» *UCLA Law Review*. 1994. Vol. 41.

Dunning, J. H. «The Eclectic Paradigm of International Production: A Restatement and Some Possible Extension» *Journal of International Business*. 1988. Vol. 19. Núm. 1. Pág. 1-32

Dunning, J. H. *The Eclectic Paradigm of International Production: A personal Perspective*, en Pitelis, Ch. y Sugden, R. *The Nature of the Transnational Firm*. Routledge. 1991. [Nueva York] Pág. 117-136

Guerras Martín, L. A. y Navas López, J. E. *La Dirección Estratégica de la Empresa. Teoría y Aplicaciones*. Thomson Civitas. 2008 [Navarra] Pág. 522-523

No sólo se trata de motivos materiales, sino que también los hay de índole psicológica, ideológica o política, como por ejemplo el descontento u oposición a la relación entre la carga fiscal, en el sentido de cantidad de impuestos pagados, y el número y calidad de los bienes y servicios públicos ofertados de los que se beneficia el contribuyente¹³⁶.

La manifestación anterior se debe a que en la mayoría de los casos el contribuyente entiende la relación que le vincula con el Gobierno o Estado como una relación donde los impuestos se pagan como precio por aquellos bienes y servicios públicos ofertados por la entidad pública¹³⁷, constituyendo la elusión una válvula de escape permitida para manifestar y compensar el desagrado del contribuyente ante la escasez o insuficiencia de los bienes y servicios públicos que supuestamente está financiando a través del pago, desmesurado en la mayoría de las ocasiones, de las figuras impositivas correspondientes¹³⁸.

De la relación anterior se pueden entender que, si los beneficios que el contribuyente percibe del gasto público son menores de aquello que considera como justa contraprestación –la cantidad de impuestos a pagar– eludirá más impuestos que en aquel caso donde el contribuyente considera que no hay desequilibrio entre impuestos pagados y beneficios procedentes de bienes y servicios públicos¹³⁹.

Desde un punto de vista estrictamente jurídico, podríamos afirmar que existen factores puramente legales que invitan a la minoración de la carga impositiva a través de la elusión fiscal, entre ellos destacamos: los tipos impositivos vigentes, probabilidad de detección por parte de la Autoridad Tributaria, existencia o no de sanción sobre conductas elusivas, intereses de demora, estructura del procedimiento administrativo y/o judicial –número de recursos y vías de amparo, tiempos de resolución, conocimiento técnico de los jueces y magistrados, orientación sobre pronunciamientos existentes,

¹³⁶ Lewis, A. «An empirical assessment of tax mentality» *Public Finance*. Vol. 34. Núm. 2. 1979. Pág. 254.

¹³⁷ Gómez Ghillón, J. C. *Economía de la Evasión Fiscal Judicialización de los incumplimientos tributarios*. Universidad de Valladolid. Secretaria de Publicaciones [Valladolid] 1994. Pág.: 89.

¹³⁸ Falkinger, J. «Tax Evasion and equity: a theoretical analysis» *Public Finance*. Vol. 43. Núm. 3. 1988. Pág. 388-395.

¹³⁹ Becker, W. et al. «The impact of public transfer expenditure on tax evasion: an experimental approach» *Journal of Public Economics*. Vol. 34. 1987. Pág. 243 . 252.

etc.–, posibilidad de llegar a un acuerdo con la Administración, la posibilidad de posponer el pago o fraccionarlo en caso de ser descubierto, etc.

En sí, como podemos observar, la actuación de todo contribuyente está motivada por las economías de opción, que no es otra cosa que la planificación fiscal, lo que les permite, en cierto modo y dentro de la legalidad, reducir la carga tributaria maximizando el beneficio.

Llegamos así a lo que KOLM¹⁴⁰ denominó como *homo economicus*, es decir, todo ser humano se comporta de una forma racional ante los diversos estímulos de naturaleza económica que recibe, respondiendo a los mismos en consecuencia, o sea se, de aquella forma que le permita un mayor ahorro.

En dicho razonamiento económico el *homo economicus* no sólo deberá tener en cuenta lo que deja de ingresar, sino que también deberá tener en cuenta aquello que dejará de percibir como consecuencia del incremento del gasto público, a esta relación responde la dificultad a la hora de enumerar los aspectos y elementos que llevan a un contribuyente a reducir su carga impositiva, pues la ponderación es particular a cada caso concreto, resultando casi imposible la exposición de razones o elementos genéricos.

La decisión de eludir el pago de impuestos conlleva un auténtico cálculo económico, ya que el contribuyente actuará en base a criterios de oportunidad económica –por ejemplo, maximizar la utilidad económica o la renta disponible–, lo difícil es la ponderación entre los beneficios y costes o posibles consecuencias que se derivarían de la misma.

Así damos entrada a lo que podría ser el epicentro que justifica el objeto de la presente tesis, es decir, la planificación fiscal o economías de opción y su estrecha frontera con la elusión fiscal, en el contexto de la calificación del tributo como un coste en lo que constituye una verdadera carrera hacia la maximización del beneficio.

¹⁴⁰ Kolm, S. C. «A note on optimum tax evasion» *Journal of Public Economics*. 1973. Núm.: 12. Vol.: 2. Pág.: 267.

1. 4. 2. Los tributos como coste y como elemento decisorio a la hora de efectuar operaciones y transacciones económicas.

Resulta más que obvio el hecho de que todo contribuyente emplea la planificación fiscal para reducir la carga impositiva, y si eso es así no es por otra razón que para minorar el importe total de tributos a satisfacer al fisco, ya que ello supone un desembolso y por ende un coste.

Es más, el propio comportamiento de los contribuyentes a través de la deslocalización de las rentas móviles hacia países con una tributación más atractiva justifica la afirmación anterior, aquella de calificar al tributo como un coste, ya que, si así no fuera, no existiría dicha deslocalización y el perjuicio que con ello se ocasiona al erario público.

No hay duda de que el impuesto, desde un punto de vista económico, es un verdadero coste para el ciudadano u operador económico¹⁴¹ debido a que se produce una injerencia en la esfera económica y patrimonial de éstos, todo acto o negocio que realizamos en el día a día tiene una consecuencia fiscal, por lo que en un principio resultaría totalmente lícito minimizar su importe. La búsqueda del ahorro fiscal es totalmente lícita, habiendo sido reconocido por la doctrina y jurisprudencia de los países de nuestro entorno¹⁴² -atiéndase a lo expuesto en el epígrafe tratado con anterioridad sobre tal extremo-.

Así lo ha expuesto parte de la doctrina tributaria-económica, como por ejemplo SLEMROD, quien afirma que ciertos sistemas impositivos causan considerables costes a los contribuyentes, especialmente a los GEM y de fuente extranjera¹⁴³. En el mismo sentido, VOGEL¹⁴⁴, expone que los costes públicos, entre ellos principalmente los

¹⁴¹ Podríamos incluso afirmar, que con una visión jurídica integrada, todo empresario o administrador tiene la obligación de gestionar *diligentemente* la actividad empresarial, donde entra, entre otras cuestiones, reducir los costes de dicha actividad, entre ello el Impuesto de Sociedades, ya que según el Plan General de Contabilidad «tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias».

¹⁴² Marín Benítez, G. *¿Es lícita la Planificación fiscal?...* op. cit. Pág.: 80

¹⁴³ Slemrod, J. *The Taxation of Multinational Corporations*. Kluwer Academic Publishers. 1996 [EEUU] Pág. 33, 35 y 40

¹⁴⁴ Vogel, K. «Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law» *Kluwer-EFS*. Núm. 2. 1994. [Holanda] Pág. 30

tributarios, deben ser tenidos en cuenta a la hora de tomar decisiones empresariales, y más aún en los supuestos de inversión extranjera, es más, según afirmó WILLIAMS, los tributos se pueden establecer como barrera u obstáculo frente al desarrollo de los operadores económicos¹⁴⁵.

No se trata de una afirmación parcial o de favor, por mucho que lo parezca, sino más bien al contrario, se limita a exponer la pura realidad, ya que incluso diversas instituciones supranacionales lo han reconocido, veamos unos ejemplos.

Ya en el Informe Ruding de 1992 se destina un pequeño apartado a informar sobre la calificación del tributo como elemento condicionador de la localización, digamos, de las rentas móviles. Así pues, en su apartado 2.3. titulado «*The Impact of Tax on Location Decisions*» califica a los tributos como un factor más a tener en cuenta, afirmando que «(...) *experience suggests that taxation is a factor that is taken into account and may be perceived as an important element in any location decision (...)*».

Así lo ha recogido la Encuesta sobre Fiscalidad Europea de 2004¹⁴⁶, expone que los tributos son sopesados por los contribuyentes a la hora de tomar decisiones sobre, por ejemplo, la localización de sus plantas de producción, centros de coordinación y centros de servicios financieros, como a la hora de efectuar ciertas operaciones transfronterizas, por ejemplo, fusiones y adquisiciones.

Esta encuesta manifiesta también que los costes son superiores para los grupos multinacionales, ya que soportaría un coste fiscal al menos por duplicado, entendamos el coste propio de la entidad matriz y los costes correspondientes de la entidad o entidades subsidiarias. Habla de *Compliance Cost*¹⁴⁷ –Costes de Cumplimiento– como elemento principal a valorar por estos GEM a la hora de efectuar operaciones transfronterizas, lo que les lleva

En el mismo sentido, Bootello Machín, V. y Palacios, J. *Introducción a la Planificación Fiscal Internacional*, en Serrano Antón, F. *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros. 2013 [Madrid] Pág. 1106

¹⁴⁵ Williams, D. W. *EC Tax Law*. op. cit. Pág. 136

¹⁴⁶ *European Tax Survey*. Taxation Papers. Working paper Núm.3/2004. Comisión Europea. 2004. Versión on-line disponible en: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm

¹⁴⁷ Por *Compliance Cost* debemos entender todos los costes relacionados con el cumplimiento de la normativa fiscal y las obligaciones internas y externas de la compañía, en particular los costes de adquirir información sobre el derecho tributario, las obligaciones tributarias (registro, declaración, facturación, pagos, etc.), contabilidad, asesoramiento fiscal, auditoría y litigación. Véase: *European Tax Survey*. Taxation Papers. Working paper Núm.3/2004. Comisión Europea. 2004. Pág. 21

a identificar, investigar y posteriormente seleccionar aquellas jurisdicciones con menos carga impositiva y por lo tanto con menos *Compliance Cost*.

Otro ejemplo nos lo brinda el estudio europeo titulado «*Taxation papers. International taxation and multinational firm location decisions*»¹⁴⁸, donde se vuelve a reconocer la importancia de la fiscalidad a la hora de tomar decisiones tales como dónde ubicar sea la entidad matriz como la o las subsidiarias.

Sin embargo no todo se limita a justificaciones o pronunciamientos políticos o administrativos, sino que también la jurisprudencia de diversos países se ha pronunciado al efecto, manifestando que todo contribuyente es libre de elegir la opción legal que conlleve la menor carga fiscal para ejecutar las operaciones o negocios que le sean propios, es decir, todo sujeto es libre de ejecutar o no las *economías de opción* que se le presenta.

Algunos pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos, que también sirven para justificar el empleo y licitud de las técnicas y estructuras de planificación fiscal, a destacar son, entre otros:

1. Los Estados Unidos de Norteamérica, referente en materia de elusión y planificación fiscal, a través del caso *Learned Hand J en Internal Revenue vs. Newman de 1947*¹⁴⁹, afirmó y reiteró el derecho de todo contribuyente a reducir sus impuestos. En el mismo sentido también nos encontramos con el Caso Gregory v. Helvering¹⁵⁰.
2. En Canadá, otro país pionero en la lucha contra la elusión fiscal, nos encontramos con el Caso *Stubart Investment Ltd v. The Queen*¹⁵¹, donde se afirma que se trata de un principio totalmente asentado el organizar los negocios de forma que se consiga un ahorro fiscal.

¹⁴⁸ Barrios, S., Huizinga, H., Laeven, L. y Gaëtan, N. *Taxation papers. International taxation and multinational firm location decisions*. Unión Europea, 2009.

¹⁴⁹ Véase *Internal Revenue v. Newman* (1947) 159 F 2d 848.

¹⁵⁰ Véase el caso *Gregory v. Helvering* (1935) 293 US. 495

¹⁵¹ Véase el caso *Stubart Investments Ltd v. The Queen* [1984] 1 SCR 536

3. Reino Unido también reúne pronunciamientos al estilo, reconociendo el derecho a minimizar la carga fiscal, como por ejemplo, el caso *Latilla v. Inland Revenue Commissioners*¹⁵², caso *IRC v. Duke of Westminster*¹⁵³, caso *W. T. Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners (Inspector of Taxes) v. Rawling*¹⁵⁴, caso *Furniss v. Dawson*¹⁵⁵ y el caso *Barclays Mercantile Business Finance Limited v. Mawson*¹⁵⁶.
4. Alemania también tiene pronunciamientos al respecto, por ejemplo el caso *B. Verf. Ge. 9, 237 del Bundesfinanzhof*¹⁵⁷ donde se manifiesta que el ahorro de impuestos es acorde a la norma tributaria.
5. En Francia también nos encontramos opiniones jurisprudenciales y administrativas o políticas al efecto, entre ellas señalamos la resolución de la Cour de Cassation de 14 de abril de 1988¹⁵⁸ y la Opinion del Commissaire du Gouvernement Lobry en Conseil d'Etat núm 19079¹⁵⁹, donde se afirma que la elección del negocio que supone un ahorro fiscal es válido, siempre que la alternativa elegida no sea ficticia.
6. En España son múltiples los pronunciamientos judiciales y administrativos que afirman lo que venimos exponiendo, por ejemplo:
 - a. Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2003 (RJ/2003/6281) exponiendo que *«el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos que sean procedentes conforme a la misma»*.

¹⁵² Véase el caso de la House of Lords *Latilla v. Inland Revenue Commissioners*, Lord Simon (1943) AC 377.

¹⁵³ Véase el caso de la House of Lords *IRC v. Duke of Westminster* (1936) 19 TC 490, [1936] AC 1

¹⁵⁴ Véase el caso de la House of Lords *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners*, Eilbeck (Inspector of Taxes) v. Rawling [1982] A.C. 300. (HL)

¹⁵⁵ Véase el caso de la House of Lords *Furniss v. Dawson* (1984) AC 474 (HL)

¹⁵⁶ Véase el caso de la House of Lords *Barclays Mercantile Business Finance Limited v. Mawson* (2004) UKHL 51

¹⁵⁷ Véase el caso del Tribunal Federal de Finanzas *B. Verf. G. 9, 237. Bundesfinanzhof*. 1951. 55. 449.

¹⁵⁸ Véase la resolución de la Cour de Cassation de 14 de abril de 1988, núm.: 86-19.079 RJF 2/89.

¹⁵⁹ Véase la Opinion del Commissaire du Gouvernement Lobry en Conseil d'Etat. Núm. 19079 plén RJF 9/8 Núm. 787.

- b. STS de 2 de noviembre de 2002 (RJ/2003/1025) donde afirma «*los contribuyentes pueden elegir entre las variadas posibilidad que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, y entre estas ventajas figura la de poder escoger lo que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, y ello, aunque las formas contractuales escogidas no sean habituales, normas o tradicionales*».
- c. También nos encontramos con alguna sentencia del Tribunal Constitucional sobre el asunto, como por ejemplo la STC 137/1996 de 31 de octubre y la STC 182/1997 de 38 de octubre.
- d. No sólo nos encontramos con resoluciones de órganos judiciales superiores, sino que también existen algunas procedentes de la Audiencia Nacional, como por ejemplo la SAN de 14 de enero de 2002 (JUR 2002/143024) y la SAN de 3 de octubre de 2003 (JT 1997/1360).
- e. Por último, debemos citar una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, resolución de 28 de febrero de 1996 (R.G. 1500/95 y 144/95).
7. También se ha pronunciado al respecto el Tribunal de Justicia Europeo, a través de la sentencia *Halifax*¹⁶⁰, donde afirmó que el operador económico no está obligado a maximizar el pago de impuestos, en aquel caso el IVA, cuando puede elegir entre dos operaciones que llevan al mismo resultado pero con una carga tributaria diversa, afirmando, de esta forma, que existe un derecho a organizar la actividad empresarial de modo que se limite el peso o coste fiscal.

Halifax no es el único de los casos en los que este Tribunal se ha pronunciado, sino que también nos encontramos otros con pronunciamientos muy similares, entre estos señalamos el caso *Barbier*¹⁶¹, caso *RBS*¹⁶², caso *Weald Leasing*¹⁶³, caso *Inspire Art*¹⁶⁴, caso *Cadbury*¹⁶⁵ y el caso *de Lasteyrie*¹⁶⁶.

¹⁶⁰ Véase la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax y otros*, C-255/02.

¹⁶¹ Véase la STJUE de 11 de diciembre de 2003, asunto *Barbier*, C-364/01.

¹⁶² Véase la STJUE de 22 de diciembre de 2010, asunto *RBS Deutschland Holding*, C-277/09.

¹⁶³ Véase la STJUE de 22 de diciembre de 2010, asunto *Weald Leasing*, causa C-103/09

¹⁶⁴ Véase la STJUE de 30 de septiembre de 2003, asunto *Inspire Art*, C-167/01-

Por lo tanto, entender al tributo como un coste y como un elemento a tener en cuenta a la hora de ordenar el patrimonio no es contrario a la normativa, es más, como expone ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA¹⁶⁷, todo persona, entendemos contribuyente, es libre de ordenar su patrimonio de aquella forma que tenga menor incidencia fiscal, ya que su moralidad o civismo no le obliga a elegir la mas gravosa.

La doctrina española es muy amplia al respecto, entre dicha doctrina destacamos a, PALAO TABOADA¹⁶⁸, PÉREZ DE AYALA¹⁶⁹, FERREIRO LAPATZA¹⁷⁰, SIMÓN ACOSTA¹⁷¹, PONT CLEMENTE¹⁷², FALCÓN Y TELLA¹⁷³, GARCÍA NOVOA¹⁷⁴, DURÁN SINDREU-BUXADÉ¹⁷⁵, DELGADO PACHECO¹⁷⁶ y ALONSO GONZÁLEZ¹⁷⁷.

Esta libertad que tiene todo contribuyente sólo tiene el límite, como analizamos en el epígrafe sobre la justificación de las economías de opción y planificación fiscal y en el capítulo IV, de la validez y licitud de la causa del negocio, es decir, que no exista una distorsión, falsedad o ficción en la forma jurídica utilizada, o lo que es lo mismo, que la estructura u operación no sea artificial.

¹⁶⁵ Véase la STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, párrafo 51.

En el mismo sentido se pronunció el Abogado Genenal Léger en sus conclusiones de fecha 2 de mayo de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 40, 51 y 52.

¹⁶⁶ Véase la STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/06, párrafo 60.

¹⁶⁷ Albiñana-Quintana, C. «La evasión ... » *op. cit.* Pág. 15 y ss.

¹⁶⁸ Palao Taboada, C. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Lex Nova. 2009. [Valladolid].

¹⁶⁹ Pérez de Ayala y López de Ayala, J. L. «El régimen fiscal de ...» *op. cit.* Pág.: 6

¹⁷⁰ Ferreiro Lapatza, J. J. «Economía de opción ... » *op. cit.* Pág.: 9 – 24.

¹⁷¹ Simón Acosta, E. *Del Fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, en Economía, Derecho y Tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón. Universidad de Salamanca. 2005 [Salamanca] Pág.: 820.

¹⁷² Pont Clemente, J. F. *La economía de opción*. Marcial Pons 2009. [Madrid]. Pág.: 35

¹⁷³ Falcón y Tella, R. «Planificación fiscal, prácticas abusivas en el IVA y negocios “artificiosos o impropios”: las conclusiones del Abogado General Mazák en el asunto Weald Leasing» *Quincena Fiscal*. Núm.: 20, 2010.

¹⁷⁴ García Novoa, C. *La cláusula antielusiva ...* . *op. cit.* Pág.: 102.

¹⁷⁵ Durán-Sindreu Buxadé, A. *Los motivos económicos válidos ...* . *op. cit.* Pág.: 171

¹⁷⁶ Delgado Pacheco, A. «El fraude de ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria» *BICAM*. Núm. 16. 2000. Pág.: 69.

¹⁷⁷ Alonso González, M. «Planificación fiscal y economía de opción. Sentencias del Tribunal superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sección 4ª, núms. 374, 554, 689 y 896 de 2004» *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. Núm. 6. 2006. Pág.: 32

En conclusión, como afirma PÉREZ ARRAIZ¹⁷⁸, el contribuyente no tiene obligación alguna de anteponer los intereses del fisco a los propios, por lo que tiene pleno derecho a minimizar los costes tributarios y a planificar, configurar y ejecutar sus negocios o relaciones jurídicas de aquella forma que le reporte una menor carga tributaria, se trata pues, como ya dijo PEÑA ÁLVAREZ¹⁷⁹, de ejecutar una conducta racional por parte de los agentes económicos con el fin de lograr la mayor rentabilidad neta posible. Sin embargo, tal consideración del tributo como coste y como elemento a tener en cuenta a la hora de tomar las decisiones de contenido económico o financiero podría ir en contra de lo perseguido por el *principio de neutralidad económica*¹⁸⁰, en virtud del cual se pretende que el impuesto no incida en las decisiones empresariales.

No debemos llevarnos las manos a la cabeza cuando escuchamos o leemos afirmaciones como las anteriores y mucho menos cuando la prensa sensacionalista nos descubre los llamados *escándalos tributarios* efectuados por las multinacionales, pues, ya en tiempos muy tempranos, expertos economistas, ADAM SMITH¹⁸¹ y DAVID RICARDO¹⁸², ponían de manifiesto el sinsentido de efectuar inversiones económicas en el interior del país del residencia cuando en terceros países los costes, incluidos los tributarios, son mucho menores.

1. 5. Principio de Neutralidad

El hecho de que los impuestos puedan incidir en la toma de decisiones por parte de los contribuyentes no es una problemática nueva. Lo que si es cierto es que la misma ha adquirido otro cariz como consecuencia del proceso de integración europeo, ya que la implantación y consecución del Mercado Interior y de la Unión Europea en sí misma y como un todo correría cierto peligro, pues el empleo del tributo como elemento a tener en cuenta a la hora de efectuar inversiones o flujos de capital transfronterizos, como deslocalizaciones de fuentes de riqueza a lo largo y ancho de la Unión, podría

¹⁷⁸ Pérez Arraiz, J. *El fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Colección Financiero Núm. 5. Tirant lo Blanch. 1996 [Valencia] Pág. 47

¹⁷⁹ Peña Álvarez, F. *Principios de la Imposición en una Economía Abierta*, en Cordon Izquierdo, T. (coord.) *Manual de Fiscalidad Internacional Vol. I*. op. cit. Pág. 69

¹⁸⁰ Di Pietro, A. *Lo stato della fiscalità ...*. op. cit. Pág. 380 a 383

¹⁸¹ Smith, A. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Libro IV. (trans. Cannan, E.) Methuen & Co. 1904 [Londres]. Apartado 11.

¹⁸² Ricardo, D. *On the Principles of Political Economy and Taxation*. Libro. 7. John Murray. 1821 [Londres] Punto. 16.

afectar al éxito del referido proceso económico y político. Por este y otros motivos se considera, como bien ha expuesto SCHÖN, que la armonización fiscal europea resulta más que necesaria en aras de que los agentes económicos adopten decisiones no tan dependientes de las consideraciones y efectos tributarias, sino en base a razones puramente económicas¹⁸³.

Nos estamos refiriendo al principio de neutralidad en el Mercado Interior y en el proceso de Integración Europeo en stricto sensu. Tradicionalmente, cuando se ha hablado de neutralidad se ha hecho referencia a dos cuestiones¹⁸⁴, la primera de ellas como la adopción o remoción de medidas fiscales para conseguir una distribución justa y equitativa de las figuras impositivas, y por otro lado como la cualidad o carácter de un sistema fiscal que hace que la decisión del contribuyente no esté predispuesta por motivos tributarios o fiscales, es decir, impedir que el tributo intervenga en el mecanismo competitivo del mercado¹⁸⁵.

Pese a la doble consideración del principio de neutralidad, normalmente dicho principio es empleado conforme a la segunda de las opciones, es decir, el principio de neutralidad busca que las elecciones o decisiones de carácter económicas o financieras se adopten conforme a motivos económicos o personales y no por aquellos de índole fiscal o tributaria.

Tradicionalmente, los instrumentos que se han venido empleando para lograr el reconocimiento y protección del principio de neutralidad en las decisiones de inversión no han sido otros que el denominado *Capital Export Neutrality* –CEN– y el referido a *Capital Import Neutrality* –CIN–.

¹⁸³ Schön, W. *Tax Competition in Europe*. IBDF. 2003 [Amsterdam] Pág. 69

¹⁸⁴ Kahn, D. A. «The two faces of Tax Neutrality: Do they interact or are they mutually exclusive?» *Northern Kentucky Law Review*. 1990. Vol. 18, 1.

¹⁸⁵ Importante atención ha mostrado en este aspecto Neumark, quien ha previsto una de las consecuencias negativas de la violación del principio de neutralidad en el mercado, se refiere al efecto en la competencia entre los operadores económicos grandes y pequeños y la competencia territorial de éstos, pues, como tuvimos ocasión de ver anteriormente, no todos los operadores económicos están capacitados para efectuar operaciones elusivas o estructuras de planificación fiscal. Véase Neumark, F. *Principios de imposición*. Instituto de Estudios Fiscales. 1994. [Madrid] Pág. 280 y 301

En el mismo sentido, Martín Jiménez, A. J. *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community. An International and Procedural Analysis*. Kluwer Law International. 1999 [Londres] Pág. 24 y 25.

El primero de los instrumentos o métodos, *Capital Export Neutrality*, ha sido el más empleado por los Estados, ya que supone que el Estado de residencia del contribuyente será el competente para gravar los ingresos generados a nivel mundial por éste, por lo que la decisión de invertir en el propio Estado de residencia o en el extranjero no se veía, en un principio, afectada, pues si el contribuyente residente en el Estado A decide invertir en el Estado B tributará por los ingresos globales o mundiales conforme a la regulación del primero de los Estados. Los Estados que se rigen por este tipo de método impositivo suelen también prever en sus Ordenamientos un crédito fiscal a favor de aquel contribuyente que ha pagado impuestos en el Estado de la fuente, ello con vistas a evitar la doble imposición, sea económica como jurídica. Dijimos que en un principio éste no afectaría a la toma de decisión sobre el lugar en el que invertir o generar riqueza, ya que a través de mecanismos como el cambio de residencia a terceros Estados o bien a través del ejercicio de la libertad de establecimiento se lograría trasladar la misma hacia Estados con un régimen fiscal mucho más atractivo, decisión que se apoyaría, al menos parcialmente, en motivos fiscales.

Otro de los métodos empleados es el referido al *Capital Import Neutrality*, éste consiste en gravar los flujos de capital o manifestaciones de capacidad económica conforme a la fuente, es decir, el Estado en el que son generados los ingresos será el competente para gravar las manifestaciones de capacidad económica tanto del residente como del no residente operando en él mismo. Es por ello por lo que aquellos contribuyentes que en el Estado de destino o de la fuente de los ingresos se han visto gravados recibirán una exención de los mismos en su Estado de residencia evitándose, así, la doble imposición económica y jurídica.

Como vemos tanto el método *CEN* como el *CIN* pueden ser objeto de ciertas críticas y problemáticas que se pueden traducir en obstáculos frente a la consecución y desarrollo del Mercado Interior y del proceso de integración económico y político Europeo, si existe una divergencia en los métodos empleados por cada uno de los EEMM se correría el riesgo de caer en situaciones de doble imposición, como en supuestos de deslocalización en base a razones fiscales. Es por ello por lo que únicamente una completa y auténtica armonización legal lograría la reconciliación entre ambos métodos. Hasta el momento, a nivel Europeo no existe regulación alguna sobre la materia, es más, en reiteradas ocasiones el TJUE ha manifestado, directa e

indirectamente, que cada EEMM es libre de adoptar el sistema que considere más oportuno¹⁸⁶, de ahí la problemática derivada y que sin lugar a dudas contribuye al nacimiento de las prácticas elusiva o abusivas.

Debemos ser conscientes y realista, la consecución y desarrollo del Mercado Interior no habilita sino al desarrollo y ejecución de prácticas elusivas, pues el proceso de integración económico encubre, entre otros aspectos, una notable alteración de los patrones económicos de los EEMM que se ven puestos en entredicho ante la realización de operaciones o transacciones cross-border o transfronterizas, poniendo en evidencia las deficiencias del proceso de integración económico y legal europeo, a través, y para lo que nos concierne, de la deslocalización de los factores de producción y por ende de las bases imponibles mediante y en amparo de las diferencias legislativas entre Estados, cuestión que, como afirmó VOGENAUER¹⁸⁷, debe ser protegida al permitir e incentivar la libre circulación de personas, bienes, capital y servicios contribuyendo, de este modo, a la implantación y desarrollo del Mercado Interior.

La solución a esta situación es, sin lugar a dudas, el acercamiento de las legislaciones nacionales de todos y cada uno de los EEMM, acercamiento que se lograría a través de la armonización directa¹⁸⁸, pero como consecuencia del régimen de adopción, recordemos el requisito de la unanimidad¹⁸⁹, será más que imposible, pues, considerando a la tributación directa uno de los pilares clave de toda política fiscal nacional resulta muy extraño que un Estado soberano renuncie a ella. Por ello, la vía que deberá adoptarse será competencia fiscal beneficiosa entre Estados, esto es, la modificación legislativa autónoma y propia efectuada por éstos con el fin de equipararse a aquel Estado con el régimen más beneficioso o atractivo.

¹⁸⁶ STJE de 16 de julio de 2006, asunto *Damseux*, causa C-128/08.

¹⁸⁷ Vogenauer, S. «The Prohibition of Abuse of Law: an Emerging General Principle of EU Law» en De la Feria, R. y Vogenauer, S. *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law?* Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. Centre for Business Taxation. 2011. [Oxford] Pág. 549.

¹⁸⁸ Von Quitzow, C. M. *State Measures Distorting Free Competition in the EC*. Kluwer Law International. 2001. [La Haya] Pág. 29.

¹⁸⁹ Véase el artículo 352 del TFUE.

Es en este contexto donde surge y aplica el principio sobre *regulatory neutrality* o neutralidad legal o regulatoria, principio que pretende asegurar y garantizar un proceso de competencia fiscal entre Estados de carácter saludable, no perjudicial, intención a día de hoy muy lejos de alcanzar. El proceso de competencia fiscal realizado entre los EEMM no ha sido del todo beneficioso, ya que éstos se han caracterizado por adoptar políticas legislativas cuyo fin principal era captar la totalidad de la inversión o capital extranjero, incluso si para ello era necesario renunciar a ciertas estructuras, instituciones o principios que tradicionalmente han inspirado y compuesto los Ordenamientos nacionales. Anticipamos que, como tendremos ocasión de estudiar en los capítulos III y IV, la competencia fiscal perjudicial entre los EEMM podría ser considerada como una de las consecuencias de la elusión fiscal ilícita e ilegítima a nivel europeo e incluso mundial como consecuencia del empleo de las estructuras triangulares.

Pese a lo expuesto, consideramos que, en un principio, no existe una violación total el principio de neutralidad en la materia que venimos tratando, ya que las decisiones empresariales sobre la deslocalización a nivel europeo no se basa, única y exclusivamente, en motivos de índole fiscal o tributario, ya que se tienen en cuenta otra serie de elementos o circunstancias estrictamente económica¹⁹⁰, como por ejemplo:

- El tamaño del mercado, lo cual depende del nivel de población y su composición, del nivel de ingresos, y de los canales de distribución y acceso a países vecinos.
- El clima empresarial, en el sentido de la situación política reinante en el momento y el marco legal.
- El nivel de las infraestructuras y de la red de comunicación.
- La situación y regulación del mercado financiero, así como el estado de la normativa sobre secreto bancario.
- El capital humano, donde se presta especial atención al grado de formación del mismo y a la flexibilidad de la normativa laboral.

¹⁹⁰ Adonnino, P. *La Pianificazione Fiscale Internazionale*, en Uckmar V. *Diritto Tributario Internazionale*. op. cit. Pág. 72 - 73
Owens, J. «Globalisation: The Implications for Tax Policies» *Fiscal Studies*. Vol. 14. 1993. Pág. 23 - 24

- Regulación jurídica, sea tributaria como mercantil, de las entidades subsidiarias que se puedan ubicar en el extranjero, ya sea dentro de la Unión Europea como en países terceros.

Todo ello se puede resumir en la existencia de costes puramente tributarios, aisladamente, y otros costes no tributarios agrupados en cuatro grandes grupos: comerciales, incertidumbre política, margo legal y regulatorio y contexto macroeconómico, lo que requerirá, con vistas a determinar si existe o no una vulneración del referido principio, un estudio y análisis de todas las circunstancias y elementos del caso en particular.

Pese a que no haya, al menos desde nuestro punto de vista, decisiones adoptadas única y exclusivamente en base a razones tributarias o fiscales, si tenemos que decir que el principio de neutralidad al menos en fiscalidad directa representa un ideal más que una realidad práctica, idealismo al que se ha llegado no sólo como consecuencia de la falta de armonización legislativa en materia a nivel Europeo, sino también debido a la interpretación teleológica que el propio TJUE ha dada a cada una de las libertades fundamentales, pues ello mismo invita, más que nada, a la adopción y ejecución de decisiones y estratégicas transfronterizas valorando los efectos tributarios.

CAPÍTULO II **DIFERENCIACIÓN ENTRE FIGURAS AFINES A LA ECONOMÍA DE OPCIÓN Y PLANIFICACIÓN FISCAL**

2. 1. Introducción

En el presente capítulo trataremos de delimitar conceptualmente las diferencias que concurren entre cada una de las conductas ejecutadas por el contribuyente tendentes a la reducción de su carga impositiva cuando éstas exceden los límites de la *economía de opción y/o planificación fiscal*.

No se trata de una cuestión baladí, ya que términos y expresiones como evasión fiscal, elusión fiscal y planificación fiscal han sido empleados indistinta e indebidamente en la práctica tributaria, por el mero hecho de constituir una «*amplia gama de conductas encaminadas a minimizar la carga fiscal*»¹, falta de distinción que resulta preocupante ya que la misma puede derivar en confusiones en materia sancionadora y criminal, pues conductas con la misma finalidad y resultado pueden desencadenar consecuencias sancionatorias, entre otras, totalmente distintas.

Concretamente, abordaremos la diferencia entre *evasión fiscal*, *elusión fiscal*, sea esta legítima como ilegítima, *simulación fiscal*, *fraude de ley tributaria* y *abuso de derecho*.

¹ Lampreave Márquez, P. *Las medidas para contrarrestar la elusión y la evasión fiscal en los Estados Unidos y en los países emergentes (con especial incidencia en las doctrinas aplicadas por los Tribunales)*, en García-Herrea Blanco, C. *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (2ªed.) “Las Medidas de Lucha contra el Fraude Fiscal” (2ª Parte) Fraude Fiscal: Dimensión Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. Documento. 2013. Núm. 17. Pág.: 23

Se trata de conceptos familiares en todos los Ordenamientos fiscales de los distintos EEMM que constituyen la UE y de aquellos que quedan fuera de la misma, por lo que podríamos decir que son términos de extensión internacional, sin embargo, la problemática se debe a la dificultad de fijar conceptos uniformes, pues tales definiciones varían de un Estado a otro².

La necesidad de proceder a esta delimitación conceptual responde al conocido problema lingüístico que está presente en la esfera europea e internacional. Se trata de la consecuencia derivada de los procesos de integración supranacional sin fijar una lengua oficial común y única, ya que cualquier actuación legislativa –sea de efecto directo o no–, política o jurisprudencial requiere de ser traducida e interpretada³ conforme a la lengua oficial de todos y cada uno de los Estados intervinientes o participantes, lo que ocasiona errores de traducción, sobre todo cuando se trata de tecnicismos, palabras o expresiones que no tienen equivalente directo en otras lenguas.

Esta problemática lingüística ha llegado incluso a permitir el empleo equivocado de figuras totalmente alejadas debido a su empleo de forma indistinta, nos referimos al hecho de denominar o calificar a las economías de opción o planificación fiscal como conductas evasivas, e incluso a la confusión terminológica entre evasión y elusión, confusión que en muchas ocasiones ha llevado a emplear tales conceptos como sinónimos, derivándose en un auténtica violación del principio de certeza en el ámbito del Derecho Tributario e incluso del Derecho Europeo⁴.

² Cipollina, S. «Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari» *Giruisprudenza Italiana*. 2010. Núm. 7. Pág. 1724-1731.

³ Téngase en cuenta que para efectuar interpretaciones de tratados o normativa internacional autenticados en dos o más idiomas se deberá seguir lo recogido por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, en especial lo expuesto en su artículo 33, criterio que ha seguido la Tribunal de Justicia Europeo ante la problemática interpretativa derivada de la pluralidad de lenguas de nuestra Unión.

⁴ Paunio, E. *Legal Certainty in Multilingual EU Law. Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice*. Ashgate. 2013. Obra completa.

No somos los únicos en percibir tal problemática, sino que el propio SIMÓN ACOSTA⁵ y GAMAZO CHICÓN⁶ afirman que existe un verdadero caos terminológico sobre la definición y empleo de términos tales como defraudación, fraude, evasión, elusión, planificación, ingeniería fiscal, y un largo etcétera.

Del mismo modo CALDERÓN CARRERO⁷ pone de manifiesto la inexistencia de uniformidad conceptual, especialmente en el plano internacional, afirmando que ello deriva en la multiplicidad de problemas prácticos e interpretativos de gran relevancia, a modo de ejemplo téngase en cuenta la constante contradicción doctrinal ocasionada como consecuencia del empleo de conceptos diversos cuando la sustancia o base del asunto es exactamente la misma.

No sólo ha sido la doctrina quien se ha hecho eco de este problema, sino que instituciones supranacionales también lo han denunciado. Como ejemplo de ello nos encontramos al Informe Ruding de 1992⁸, para quien el problema de la diferenciación conceptual no se centraba en los límites de la autonomía de la voluntad negocial, sino en la falta de uniformidad y claridad de los conceptos que trataremos seguidamente.

Con el fin de resolver esta confusión terminológica, la Comisión Ruding se encargó de realizar una proposición de los términos a emplear en la práctica tributaria con el fin de lograr la ansiada uniformidad conceptual, no obstante, debemos reconocer que de poco sirvió, pues a día de hoy siguen existiendo contradicciones. Entre estos conceptos –téngase en cuenta que es una mera aproximación conceptual, pues el desarrollo de los mismo se realizarán en los epígrafes siguientes–, el Comité identificó:

- *Tax Fraud* como concepto que engloba aquellas actos o negocios que persiguen evadir o evitar impuestos empleando mecanismos ilegales y violando el Ordenamiento tributario.

⁵ Simón Acosta, E. *Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*. Economía, Derecho y Tributación. *Estudios en homenaje a la profesora Cloria Begué Cantón*, Ediciones Universidad de Salamanca, 2005. Pág. 820

⁶ Gamazo Chicón, J. C. *Economía de la Evasión fiscal. Judicialización de los incumplimientos tributarios*. Universidad de Valladolid. Secretariado de Publicaciones. 1994. [Valladolid] pág.: 13.

⁷ Calderón Carrero, J.M. *Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal*, en AA.VV *Temas de Derecho Penal Tributario*. Marcial Pons. 2000. [Madrid] Pág. 194 a 196.

⁸ Informe de la Comisión de Expertos Independientes sobre Tributación Empresarial. Comisión Europea. 1992. [Bruselas] Pág. 121 y ss.

- *Tax Evasion*, decidió no otorgar ninguna definición, ya que es en este concepto donde surgen las contradicciones pues el término *evasion* en lengua inglesa supone la realización de actos o negocios ilegales pero de menor incidencia o gravedad que aquellas que constituyen el *Tax Fraud*.
- *Illegitimate Tax Avoidance*, concepto que absorbe a aquellas conductas en las que el contribuyente cumple con la normativa tributaria pero que se considera que actúa de forma abusiva al tener como único objetivo o propósito evitar o disminuir la carga fiscal.

Este término ha sido el identificado por la mayoría de la doctrina como elusión fiscal o *aggressive tax planning* y como la frontera entre lo que denominaremos *legitimate tax avoidance* o planificación fiscal y el ya referido *tax fraud*.

- *Legitimate Tax Avoidance*, como aquellas conductas legales ejecutadas por los contribuyentes para minorar la carga fiscal, por ello entendemos economía de opción o planificación fiscal.

Pese a esta delimitación conceptual, la doctrina ha seguido empleando los términos referidos como bien ha podido e incluso se ha experimentado la acuñación de nuevos conceptos y expresiones, lo que hace de la investigación y práctica fiscal una actividad más que ardua.

La incidencia de este problema en el seno del Derecho Tributario, sea nacional, internacional o europeo, es más intensa que en cualquier otra área del Derecho, ello se debe a múltiples factores, principalmente a la importancia del Derecho Tributario en las operaciones y transacciones transfronterizas, lo que hace participar a sujetos u operadores procedentes de distintas jurisdicciones con diversos hábitos lingüísticos y técnicos. También se debe a la sensibilidad del derecho tributario frente a la problemática del empleo de los denominados «*negocios jurídicos anómalos*»⁹, negocios que caen en las esferas de las instituciones de evasión, elusión o planificación fiscal, desencadenándose, así, la problemática de su calificación.

⁹ De Castro y Bravo, F. *El negocio jurídico*. Instituto de Estudios Jurídicos. 1967. [Madrid]. Pág.: 329 y ss.

Esta incidencia no sólo se deja ver en los aspectos antes referidos, sino que también en la complejidad que pueden adoptar los términos que en este capítulo se delimitan, así como en la estructuración de la correspondiente cláusula anti-elusión o anti-abuso nacional, en ambas cuestiones se produce una remisión al derecho y doctrina nacional para determinar su significado y contenido, lo que supone un alto nivel de riesgo e incertidumbre, debido a la imposible y reducida uniformidad con la que la normativa europea debe ser aplicada en todo momento.

Una vez dada la pequeña introducción que antecede y con la exposición de éste pequeño pero importante problema, procedemos a exponer la delimitación de algunas de las figuras que han entrado en confusión, delimitación que a simple vista parece sencilla y sin aplicabilidad alguna, anticipamos que la labor de identificación ha sido más que laboriosa y delicada, pero con beneficios a la hora de delimitar y entender con mayor claridad lo que a lo largo de esta tesis es expuesto.

Aprovechamos la ocasión para decir que lo que, aparentemente, tienen en común estas figuras es la reducción de la carga tributaria, es decir, la reducción de la deuda tributaria, en ocasiones de forma lícita y legítima y en otras ocasiones de forma ilícita. De ahí la importancia del presente capítulo, éste no es sino el pórtico de la presente tesis, pretende aclarar todas las figuras que a día de hoy son empleadas por la doctrina, práctica legal, jueces e incluso la prensa, con el fin, principal, de diferenciar la planificación fiscal, economía de opción y conductas elusivas de aquellas denominadas como evasivas o fraudulentas. Este objetivo se debe a que el grueso de este trabajo lo constituye la lucha contra las prácticas elusivas o técnicas de planificación fiscal agresiva, quedando desechadas, por tanto, aquellas fraudulentas o evasivas.

2. 2. Delimitación de figuras

Una vez expuesta la problemática lingüística y el razonamiento del por qué del ahorro de impuestos –capítulo I–, procedemos a delimitar las figuras que entran en juego dentro de la práctica de minoración de la carga tributaria.

Como ya expusimos en la introducción del presente capítulo, la estructura explicativa que seguiremos consiste en dos fases o estadios, en primer lugar nos detendremos en la delimitación conceptual y relación entre *elusión fiscal*, *evasión fiscal* y *planificación fiscal*, para en una segunda fase centrarnos en la delimitación conceptual y confrontación entre figuras como *el abuso de derecho*, *fraude de ley* y *simulación*, entre otras.

El motivo que apoya la delimitación conceptual en primera fase se debe a la necesidad de identificar que tipo de conductas deben ser reprimidas para evitar la minoración de la capacidad recaudatoria estatal al exceder los límites propios de las economías de opción y/o de la planificación fiscal. En cambio, la delimitación conceptual de lo que hemos llamado segunda fase o estadio se debe a la necesidad de delimitar e identificar el instrumento con el que, a nivel europeo y nacional, se pondrá fin a aquellas conductas objeto de delimitación en el primer estadio.

2. 2. 1. Elusión fiscal, evasión fiscal y planificación fiscal

Nos encontramos en el primer estadio de la delimitación conceptual, donde nos centraremos en la delimitación conceptual de figuras que a lo largo de los tiempos han sido usadas indistintamente y de forma intercambiable¹⁰, nos referimos a las expresiones *elusión fiscal* y *evasión fiscal*.

¹⁰ Intercambio que ha tenido lugar, erróneamente, no solo en la doctrina, sino también en el propio TJUE, ya que en ciertos asuntos los términos evasión y elusión han sido empleados de forma inversa. Como por ejemplo señalamos las siguientes sentencias:

Sentencia del TJUE de 3 de diciembre de 1974, causa C-33/74, asunto Van Binsbergen, párrafo 13.

Sentencia del TJUE de 5 de octubre de 1994, causa C-23/93, asunto TV10, párrafo 21.

Sentencia del TJUE de 7 de febrero de 1979, causa C-115/78, asunto J. Knoors v. Staatssecretaris van Economische Zaken, párrafo 50.

Sentencia del TJUE de 21 de febrero de 2006, causa C-255/02, asunto Halifax. Párrafos 36, 37 y 42.

Antes de acometer la delimitación anteriormente expuesta, procederemos a realizar una breve relación entre la figura de la *elusión fiscal* y aquella referida a la *planificación fiscal*, ya estudiada en el capítulo anterior. El motivo de esta delimitación se debe a que, como hemos podido observar, el comportamiento del contribuyente con respecto a los efectos económicos de los tributos constituye una estrecha franja o frontera entre figuras tributarias totalmente distintas, pero con un objetivo común –la minoración de la carga tributaria–, tan es así que el régimen que las regula varía en su totalidad, nos referimos a la figura de *economía de opción* o *planificación fiscal* como tal y a la figuras o figuras que integran el concepto de *evasión fiscal* y *elusión fiscal*.

Con anterioridad hemos realizado, de forma muy indirecta, una relación o acercamiento entre el Derecho Tributario y el Derecho Civil, debido a que nos hemos centrado en la posibilidad de realizar negocios o transacciones cuya única finalidad sea la de ahorrar impuestos a través de la planificación fiscal. También expusimos los límites que existen a la hora de ejecutar economías de opción con vistas a minorar la carga impositiva, recordemos la validez de la causa del negocio o acto en sí mismo, o lo que es lo mismo, la ausencia de *artificialidad*.

La importancia de dicha delimitación conceptual se debe a la dificultad existente a la hora de diferenciar entre práctica abusiva y planificación fiscal, mejor dicho entre elusión fiscal y planificación fiscal, y no tanto en la identificación y diferenciación con la evasión fiscal¹¹.

Con vista a lograr una correcta y satisfactoria delimitación conceptual, procederemos a realizarlo a través de la identificación y precisión de los límites tributarios sobre la autonomía de la voluntad, pues, como ya dijimos en el capítulo I, el Derecho Tributario se ha visto notablemente influenciado por el Derecho Civil.

¹¹ Palao Taboada, C. «¿Existe el Fraude a la Ley tributaria?» *Estudios Financieros*. 1998. Núm. 182.. Pág. 12 y ss.

Palao Taboada, C. «Los Motivos Económicos Válidos en el Régimen Fiscal de Reorganizaciones Empresariales» *Revista de Contabilidad y Tributación*. 2002. Núm. 235.

En cierto modo el problema de la autonomía de la voluntad es una cuestión de límites, ya que el único límite que conoce esta figura *ius privatistica* es la ausencia o falta de correlación entre el interés perseguido por las partes y la causa o razón que preordena al negocio jurídico efectuado por éstas.

Por autonomía de la voluntad o autonomía privada en este ámbito tributario¹² entendemos la capacidad de todo contribuyente de auto regular y auto organizar los recursos e intereses propios¹³ de la forma que le reporte un mayor beneficio –no sólo fiscal–, reconociéndose, así, una soberanía plena para gobernar la esfera jurídica particular.

Nos referimos, como ya vimos, a la causa del negocio, a la *artificialidad*, esto es, la teoría de la sustancia sobre la forma –*substance over form*–, la misma constituye el límite entre aquellas conductas lícitas y legítimas y por lo tanto no reprochables ni perseguibles –economía de opción o planificación fiscal– y aquellas ilícitas e ilegítimas y por ende perseguibles y reprochables –elusión fiscal–.

Para proceder a la mencionada delimitación conceptual seguiremos el esquema marcado por RUIZ TOLEDANO, quien ha fijado una diferencia entre *planificación fiscal* como conductas legítimas y *fraude fiscal* como conductas ilegítimas o que transgreden la norma tributaria, de hecho, dentro de esta última categoría ha contemplado las conductas de *evasión fiscal*, refiriéndose aquellas que producen una violación directa de la norma tributaria y las conductas o técnicas de *elusión fiscal*, como conductas indirectas o sofisticadas de transgresión fiscal¹⁴. No obstante, debemos tener en cuenta que, a día de hoy, la elusión fiscal se encuentra en una posición intermedia entre la evasión fiscal y la economía de opción o planificación fiscal.

¹² Pese a lo expuesto, desde cierto punto de vista aislado se podría afirmar que el Derecho Tributario no prevé la autonomía negocial, ya que se limita a establecer que si se verifican una serie de elementos o circunstancias propias de un hecho imponible –así recogido por la ley oportuna– surgirá la obligación de pagar el referido impuesto, y a *sensu contrario*, si no se verifican los mismos no surgirá la dicha obligación.

¹³ Betti, E. «Teoría general del Negocio jurídico» *Revista de Derecho Privado*. 1943. Pág.: 233
Díez Picazo, L. *Autonomía Privada y derechos reales*, en AA.VV *Libro homenaje a Ramón M^a Roca Sastre*. Junta de Decanos de los Colegios notariales de España. 1976. [Madrid] Pág.: 308.

¹⁴ Ruíz Toledano, J. I. *El fraude de ley ...* . op. cit. Pág. 23

Ni que decir tiene que los conceptos que posteriormente se expondrán gozan de un marcado carácter internacional, especialmente la *elusión fiscal*, internacionalidad que alcanzan cuando en la operación referida existe, por ejemplo, una involucración de dos o mas Estados o bien renta de fuente extranjera.

2. 2. 1. 1. Elusión fiscal y planificación fiscal

La primera relación terminológica que analizaremos será aquella entre el término *elusión fiscal* y el referido a *planificación fiscal*.

Recordemos que cuando hablamos de planificación fiscal nos referimos, aunque con la matización que expusimos en el capítulo anterior, a las economías de opción, es decir, el ejercicio de aquellas prácticas o técnicas que, beneficiándose del estado de la regulación y del empleo de la autonomía de la voluntad de las partes, permiten la obtención de un beneficio o ventaja fiscal sin, en ningún caso, violar el Ordenamiento Jurídico vigente¹⁵.

La vía más satisfactoria para proceder a la definición de cualquier concepto es a través de la etimología, según ésta el verbo eludir, en ámbito tributario, se refiere a la actividad o conducta de evitar con *astucia* la realización del hecho imponible a través del empleo de procedimientos, actitudes o decisiones fundamentadas o apoyadas en términos económicos.

Como vemos, la elusión fiscal esconde aquellas conductas que eluden la imposición tributaria evitando la realización o perfeccionamiento del hecho imponible y por ende la manifestación de capacidad económica, o lo que es lo mismo, obvian el deber tributario sin violar, en ningún momento, la ley¹⁶.

¹⁵ Para mayor delimitación, acúdase al epígrafe 2.1 del Capítulo anterior.

¹⁶ Rosembuj, T. *El Fraude de Ley*, op. cit. Pág. 101

Lupi, R. *Lezioni di Diritto Tributario*. 1992 [Milano] Pág. 96

Casajero Sánchez, M^a. A. «Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de recaudación» *Instituto de Estudios Fiscales*. 2007 [Madrid] Pág. 39

A simple vista se podría decir que entre elusión fiscal y planificación fiscal no existe diferencia conceptual alguna, aunque muchos autores tratan de exponer lo contrario, ello se debe a que en ninguna de estas instituciones se produce una anomalía en el negocio, sino que el contribuyente opta en eludir un hecho imponible a través de la realización de otro negocio jurídico similar o idéntico, con una causa totalmente válida y lícita. Podríamos afirmar que la elusión fiscal puede ser considerada como planificación fiscal, es decir, son conceptos, aparentemente, idénticos, así lo han apoyado, entre otros, LAMPREAVE MÁRQUEZ y GARCÍA NOVOA¹⁷.

Nos encontramos en la línea de GONZÁLEZ SÁNCHEZ¹⁸, ALBI IBAÑEZ¹⁹ y BRACEWELL-MILNES²⁰ para quienes la elusión responde a la búsqueda de una figura que, estando o no tipificada como presupuesto de hecho, se adecúa al objetivo y resultado pretendido por el contribuyente, al resultar menos gravosa que si se realizase a través de otro acto o negocio previsto como hecho imponible y con un coste fiscal superior.

Así también lo ha reconocido la doctrina italiana, donde destacamos a CHINELLATO, quien ha afirmado que la elusión fiscal no es otra cosa que la conducta llevada a cabo por el contribuyente a través de la cual, y por el empleo de tipos contractuales particulares o complejos, logra la minoración de la carga fiscal debido a la no realización del hecho imponible gravado, haciendo empleo y beneficiándose de las imperfecciones de la legislación tributaria²¹.

¹⁷ Lampreave Márquez, P. *Las medidas para contrarrestar ...*, en García-Herrea Blanco, C. *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (2ªed.) "Las Medidas de Lucha contra el Fraude Fiscal"*. op. cit. Pág.: 26

García Novoa, C. «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de la Ley General Tributaria» *Quincena Fiscal*. 2003. Núm. 8. Pág. 18.

¹⁸ González Sánchez, M. *El fraude de ley en materia tributaria*. Plaza Universitaria. 1993. Pág. 34

¹⁹ Albi Ibañez, E. «Elusión y evasión fiscal: investigación económica» *Revista Hacienda Pública Española*. 1990. Núm. 115, 2. Pág. 251

²⁰ Bracewell-Milnes, B. *The Economics of International ...*. op. cit. Pág. 14

²¹ Chinellato, G. *Codificazione Tributaria ...*. op. cit. Pág. 168

En el mismo sentido se pronunció la propia Corte di Cassazione Italia²², quien legitima la conducta elusiva a través del reconocimiento de sus elementos esenciales, dichos elementos son:

- Elemento objetivo constituido por los actos, hechos, negocios o conjunto de ambos.
- Elemento subjetivo, existencia de un motivo económica válido que apoyen el interés del contribuyente.
- Elemento teleológico, referido a la finalidad de evitar obligaciones o prohibiciones prevista en el ordenamiento tributario.

Por lo tanto, clara queda la estrecha relación entre economía de opción o planificación fiscal con elusión fiscal como concepto, tan es así que la propia OCDE²³ ha manifestado que existe una planificación fiscal aceptable y otra inaceptable, fijando el límite en la violación de la normativa tributaria y en la validez de la causa del negocio realizado, ello con el fin de habilitar instrumentos de lucha contra aquellas prácticas que persigue el ahorro de impuestos y que se podrían encuadrar en el término, ahora particular, de elusión fiscal ilegítima.

Siguiendo la argumentación propuesta por la OCDE, podríamos decir que la elusión fiscal o planificación fiscal inaceptable es aquella que constituye una conducta abusiva que, pese a cumplir con la literalidad de la ley, vulnera el espíritu de la misma, con un único objetivo, reducir, eliminar o diferir la carga fiscal. Por lo que podemos decir que hay una plena identificación entre la elusión fiscal y planificación fiscal abusiva o *aggressive tax planning*²⁴.

²² Sentencia de la Corte di Cassazione de 29 de julio de 2004, núm. 14515.

²³ OCDE. *L'évasion et la fraude fiscale internationales*. Quatre études. 1967. [Paris] Pág. 17
Diferencia de éste modo entre elusión fiscal ilícita y elusión fiscal lítica. Dicha diferencia también ha sido empleada por diversos autores, así como por distintas instituciones, como ejemplo destacamos a Rosier, C. «La lutte contre la fraude fiscale» *Bolletín for International fiscal documentation*. 1950. Núm. 4 – 5. Vol. IV. Pág. 148 y ss.

Del mismo modo, la Comisión Europea a la hora de diferenciar entre las figuras elusivas y aquellas íntimamente vinculadas a ésta, nos referimos a la evasión fiscal, a diferenciado entre aquella lícita e ilícita, identificando a la primera de ellas con la planificación fiscal o economías de opción y a la segunda con aquellas conductas que persiguen objetos y fines contrarios a los previstos por la norma. Véase Informe de la Comisión de Expertos Independientes sobre Tributación Empresarial. Comisión Europea. 1992. [Bruselas] Pág. 121 y ss

²⁴ Marín Benítez, G. *¿Es lícita la Planificación Fiscal?* op. cit. Pág. 44

Entendemos que la diferencia entre lo que llamamos planificación fiscal o elusión fiscal legítima y aquella ilegítima, instituciones divididas por una franja ciertamente estrecha²⁵, es que ésta última supone una violación indirecta de la ley, ya que el contribuyente tergiversaría su interpretación y aplicación en su propio beneficio.

Es más, la misma OCDE ha fijado dos elementos básicos y esenciales para poder determinar que una conducta elusiva es abusiva y por lo tanto perseguible y reprochable, estos dos requisitos son:

- La estructura empleada por el contribuyente es compleja y ha sido diseñada con el único objetivo de conseguir un ahorro fiscal.
- La operación carece de motivos económicos válidos y de sustancia suficiente.

Ambos elementos o requisitos pueden ser reducidos al término de *artificialidad* de la operación, extremo que sería utilizado, con posterioridad, por el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la creación y desarrollo de su teoría sobre la prohibición de abuso de derecho.

En sí, la frontera entre ambas figuras quedará delimitada, como ya afirmó PÉREZ DE AYALA, en la divergencia entre la finalidad perseguida por el interesado y la causa que le es propia al negocio jurídico o conjunto de los mismos que éste ha empleado²⁶, cuestión que tendremos ocasión de analizar con posterioridad y, principalmente, en el capítulo IV.

Similar diferenciación ha sido la empleada por FASIANI, quien, haciendo un empleo impropio y equivocado del término evasión, ha diferenciado entre *evasión ilegal* y *evasión legal*²⁷, constituyendo esta última aquellos actos o negocios no prohibidos por la ley y que derivan en una elusión del hecho imponible, es decir, lo que viene a ser, en términos generalmente aceptados, la elusión fiscal “*legítima*”.

²⁵ Murray, R. *Tax Avoidance*. Sweet & Maxwell. Thomson Reuters. 2012 [Reino Unido] Pág. 1.

²⁶ Pérez de Ayala, J. L. *Las ficciones en el Derecho Tributario*. Ediciones de Derecho Financiero. 1970 [Madrid] Pág. 163

²⁷ Fasiani, M. *Principios de Ciencia de la Hacienda*. Aguilar. 1962. [Madrid] Pág. 232 y ss.

Este autor realiza un elenco de ciertas conductas que tendrían cabida bien en la *evasión ilegal* y en la *evasión legal*.

Así por ejemplo, cataloga dentro de la evasión ilegal al contrabando y el fraude de ley, sub-clasificando a este último en general o especial, dependiendo a si se trata de evitar todos los impuestos o alguno en particular.

Por otro lado, considera que la evasión legal está compuesta por la emigración de capitales –esto es lo que hoy en día se entiende por deslocalización–, abandono total o parcial del consumo y/o producción –sería el caso de dejar de consumir aquellos productos gravados con un IVA superior por otros sustitutivos gravados a un tipo inferior– y las remociones de impuestos.

En la misma orientación doctrinal que FASIANI nos encontramos, entre otros, a NAHARRO MORA²⁸ y CARRASQUER CLARI²⁹.

Por lo tanto, será aquella elusión fiscal calificada como *ilícita* o *abusiva* la que podrá ser reprimida por la autoridad competente.

GARCÍA NOVOA es consciente de la complejidad del asunto y afirma que la economía de opción termina donde comienza la elusión fiscal, considerando que lo único que mantienen en común es «*la obtención de un ahorro fiscal*», si bien es cierto, reconoce que los límites o criterios para diferenciar ambas instituciones son «*diversos, heterogéneos y poco claros*»³⁰, ya que como afirma PISTON³¹ y CHIPOLLINA³², todo depende de los límites sobre interpretación y aplicación establecidos en el Ordenamiento Tributario en cuestión.

²⁸ Naharro Mora, J.M. *Lecciones de Hacienda Pública (Principios Generales)*. Autor-Editor. 1977 [Madrid] Pág. 40 y 138

²⁹ Carrasquer Clari, M.L. *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*. Tirant lo Blanch. Monografías. 2002. Núm. 213. [Valencia] Pág. 132

³⁰ García Novoa, C. *La Cláusula Antielusiva ...* . op. cit. Pág. 122

³¹ Pistone, P. *A lei anti-elisao*. (inédita) XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Slavador de Bahía, 3-8 de diciembre de 2000. Pág. 2

³² Cipollina, S. «Elusione fiscale» *RDFSF*. Núm. 1. 1988. Pág. 124

Podemos afirmar que de un análisis literal se extraería que elusión fiscal equivale a planificación fiscal o economías de opción, ya que no hay un incumplimiento directo de la normativa tributaria, es más, el interesado emplea los instrumentos jurídicos puestos a su disposición para eludir o evitar la realización del hecho imponible, conducta más que legítima en nuestro Ordenamiento, por lo que la única conducta perseguible y reprimible sería aquella que, según los parámetros de la OCDE, goza de artificialidad y viola la esencia y fin de la normativa en cuestión³³ -*aggressive tax planning*–.

Se debe tener presente que, pese a que el elusor empleó una diversidad de actos o negocios jurídicos para lograr dicho objetivo, la elusión fiscal en sí misma no depende, únicamente, de la libertad o autonomía negocial, sino de la existencia de normas que pueden ser eludidas a través del empleo de los instrumentos jurídicos puestos a disposición del contribuyente³⁴, especialmente, por parte del Derecho Civil. Como mucho, se podría afirmar que la autonomía de la que deriva la elusión no es otra que la autonomía o facultad de poder elegir la opción jurídica-tributaria que permite obtener una ventaja fiscal. Por ello, la elusión fiscal no se constituye como una consecuencia derivada del empleo, en cierto modo *abusivo*, de la libertad contractual.

De este modo, pese a la identidad o igualdad de su contenido y ámbito de aplicación, diferenciar el concepto de planificación fiscal del de elusión fiscal responde única y exclusivamente a fines académicos y expositivos de la problemática que aquí se trata y que aquí se pretende resolver.

No obstante, la doctrina y los prácticos emplean la elusión fiscal como término con carácter y efecto connotativos, pues dicha práctica constituye una modalidad de ahorro fiscal a través del empleo inadecuado o abusivo de los instrumentos negociales válidos desde un punto de vista civil, pero desde un punto de vista tributario son válidos formalmente aunque sustancialmente contrarios a la *ratio legis* de la norma tributaria de la que se pretende lograr una ventaja fiscal.

³³ En el mismo sentido, Palao Taboada, C. *La aplicación ...* . op. cit. Pág. 26

³⁴ Lupi, R. *Elusione: esperienze europee ...* , en Di Pietro, A. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. op. cit. Pág. 264

Téngase en cuenta que, al encontrarnos en un estudio europeo e internacional, la elusión fiscal viene identificada en la lengua anglosajona como *tax avoidance* y no como *tax evasion* como muchos piensan.

2. 2. 1. 2. Elusión fiscal y evasión fiscal

Nos centramos en delimitar conceptualmente los términos *elusión fiscal* y *evasión fiscal*, conceptos que en muchas ocasiones han sido usados como sinónimos, lo cual resulta totalmente equivocado e improcedente, ya que cada uno de ellos responde a una naturaleza y a un régimen jurídico totalmente diverso, ni se complementan ni son alternativos.

Con anterioridad dejamos claro la definición etimológica y doctrinal que se otorga a elusión fiscal, por lo que a tal respecto no habría más que decir. Sin embargo, parece oportuno añadir una pequeña curiosidad del concepto, curiosidad que se refiere a que en el mundo de la Hacienda Pública dicho término no es empleado, sino que en su lugar se emplea el término *evasión legal*³⁵.

Destacar también que ciertos autores de la rama económica, donde destaca CROSS y SHAW³⁶, integran la elusión fiscal y evasión fiscal en un mismo concepto, ya que consideran que existe algún grado de complementariedad y sustituibilidad.

Con estas dos curiosidades únicamente pretendemos mostrar la continua y constante lucha entre la doctrina tributarista y la doctrina hacendística.

Como se puede observar, nuestra postura sostiene la existencia independiente de ambos conceptos, pues contienen una naturaleza jurídica y unos efectos totalmente diversos.

³⁵ Albiñana García-Quintana, C. «La evasión legal impositiva» op. cit. Pág. 10 y ss.

³⁶ Cross, R.; Shaw G. K. «On the economics of tax aversión» *Public Finance*. 1982. Vol. 37. Pág.: 36-49

En lo que respecta al término evasión fiscal podemos definirla como aquella conducta con la que se evita el pago del tributo en cuestión, aún realizado el hecho imponible, a través de actos o negocios prohibidos por la ley, teniendo lugar un claro incumplimiento del deber de prestación patrimonial.

La esencia misma de la evasión está constituida por la ocultación de la manifestación de capacidad económica por parte del contribuyente hacia la Administración, incluso una vez devengada la deuda tributaria, conducta que es efectuada a través de la ocultación de datos, bienes, o cualquier otro elemento referente en la obligación tributaria que se pretende evadir.

En esta línea argumental se ha pronunciado CHINELLATO³⁷, para quien la evasión consiste en un incumplimiento total de la obligación tributaria, ya que la misma ha surgido como consecuencia de la realización del hecho imponible por parte del contribuyente, obteniéndose, al igual que en la elusión, un ahorro tributario pero esta vez de carácter ilegal.

Recapitulando, por *evasión fiscal* entendemos, al igual que HENSEL³⁸, aquel incumplimiento culpable de la prestación tributaria devengada o nacida, por lo tanto ilícito o antijurídico, pues se requiere un comportamiento fraudulento³⁹, *contra legem*, mientras que la elusión busca impedir el nacimiento de la deuda tributaria o atenuar su importe a través de la observancia de las normas, especialmente en su plano formal. En el mismo sentido que HENSEL nos encontramos a autores como FALSITA⁴⁰, MICHELI⁴¹, LOVISOLO⁴², TABELLINI⁴³, GARCÍA AÑOVEROS⁴⁴ y DOMÍNGUEZ BARRERO y LÓPEZ LABORDA⁴⁵.

³⁷ Chinellato, G. *Codificazione Tributaria* op. cit. Pág. 166

³⁸ Hensel, A. *Diritto Tributario*. op. cit. Pág. 148

³⁹ Hensel, A. *Diritto Tributario*. op. cit. Pág. 148-164

⁴⁰ Falsita, G. *Lezioni sulla riforma tributaria*. CEDAM. 1972 [Pádua] Pág. 19

⁴¹ Micheli, G.A. «Las presunciones y el fraude de ley en Derecho Tributario» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1976. Núm. 122. Pág. 247

⁴² Lovisolo, A. «L'evasione e l'elusione tributaria» *Diritto e Pratica Tributaria*. 1984. Pág. 1 y ss.

⁴³ Tabellini, P.M. *L'elusione fiscale*. Guiffrè. 1988. [Milán]Pág. 34

⁴⁴ Garcia Añoveros, J. «Explotación agrícola y Contribución Territorial» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 70. Pág. 571 y ss.

⁴⁵ Domínguez Barrero, F. *Planificación Fiscal*. op. cit. o. c.

Lo anteriormente expuesto se debe a que la elusión fiscal no supone la violación de la norma ni la comisión de un crimen, sino y en todo caso, la ruptura de lo que se ha denominado *contrato social*⁴⁶. El contribuyente en una situación normal se compromete a sacrificar su riqueza mediante el pago de las figuras impositivas con el fin de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que a través de la elusión lo que únicamente está efectuado es un incumplimiento o violación del referido *contrato social*.

De la delimitación conceptual expuesta se puede extraer que existe un elemento común entre *elusión fiscal* y *evasión fiscal*, se trata del ahorro fiscal o la minoración de la imposición merecida⁴⁷. En cambio, una de las diferencias entre ambas figuras es la naturaleza del ahorro fiscal. De este modo, el ahorro fiscal logrado por la evasión se diferencia de aquel obtenido por medio de la elusión en su carácter directo y *a posteriori*. Es directo porque el evasor no hace por modificar legalmente la estructura de la operación para evitar la realización del hecho imponible; y *a posteriori*, porque en un principio la conducta da lugar a la realización del hecho imponible, devengándose la obligación tributaria, y es cuando dicha obligación no se cumple cuando surge dicho ahorro ilegítimo.

Otro de las diferencias entre elusión fiscal y evasión fiscal es que ésta última conducta constituye un verdadero comportamiento *contra legem*, constituyendo un ilícito tributario, como ya dijimos, en la conducta elusiva se ha devengado la deuda tributaria como consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria al realizarse el hecho imponible, pero debido al interés del contribuyente, éste decide ocultar, en todo o en parte, el hecho o hechos que constituyen la manifestación de capacidad económica o de riqueza gravable a través de los medios disponibles para ello. Sin embargo, la conducta elusiva no obtiene el calificativo de *contra legem*, el elusor realiza un o varios actos o negocios jurídicos, de una forma más o menos compleja y con un carácter público y notorio de cara a la autoridad tributaria, con el fin de eludir la materialización del hecho tributario previsto en la norma y de cuya realización surge la obligación tributaria, es decir, lo que se consigue es impedir el perfeccionamiento del hecho, por

⁴⁶ Musgrave, R.A. «Social Contract, Taxation and the Standing of Deadweight Loss» *Journal of Public Economics*. 1992. Núm. 49. Pág. 369-381

⁴⁷ Bechin, M. *L'Elusione Fiscale e il Principio del Divieto di Abuso del Diritto*. CEDAM. 2013 [Padua]. Pág. 2

tanto en la elusión no se viola la ley, sino que se evita mediante la planificación de un *iter* operativo a través del cual se garantiza y consigue un legítimo, aparentemente, ahorro impositivo.

Por ello decimos que la diferencia esencial, caracterizadora y delimitadora entre ambas figura se encuentra en el elemento o tono de ilegalidad, es decir, el empleo de medios ilegales, ya que el elemento común y por ende no diferenciador es la capacidad económica sujeta a imposición. Así lo han sostenido autores como BLUMENSTEIN⁴⁸ y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA⁴⁹. De hecho, la elusión fiscal se caracteriza por la posibilidad de ser sancionada conforme al derecho administrativo y criminal nacional, mientras que la elusión fiscal, en el sentido de *aggressive tax planning*, en ciertos casos⁵⁰, únicamente puede ser tildada de *immoral*⁵¹.

La diferencia hasta aquí tratada no resulta banal, ya que la ilicitud de las conductas elusivas ha generado grandes e importantes discusiones doctrinales, como consecuencia de la oposición doctrinal tributarista entre aquellos que defienden el carácter ilícito de la misma y aquellos que no, ello como consecuencia de la aceptación generalizada del carácter ilícito en la elusión de la norma o fraude de ley en el área del Derecho Civil o privado⁵².

El carácter *contra legem*⁵³ tiene suma importancia, es la base y fundamento de las especiales consecuencias o efectos aplicables sobre las conductas evasivas.

⁴⁸ Blumenstein, E. *Sistema di Diritto delle Imposte*. Guiffirè. 1954 [Milán] Pág. 27

⁴⁹ Albiñana García-Quintana, C. «La evasión legal impositiva» op. cit. Pág. 10

⁵⁰ Siempre y cuando no se logre probar la *artificialidad* de la conducta o conjunto de las mismas.

⁵¹ Ejemplo de ello lo encontramos en los comentarios del Parliament's Public Accounts Committee en los asuntos Google y Amazon, entre otros, cuando el IRS solicitó la comparecencia de los representantes de Google con la intención de esclarecer la estructura tributaria que éste venía ejecutando en aquel entonces. En dicha comparecencia, los representantes del IRS vertieron calificación tales como «*we are not accusing you of being ilegal, we are accusing you of being immoral*».

Para un completo conocimiento y comprensión, consúltese:

<http://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/tax/9673358/Starbucks-Ama-zon-and-Google-accused-of-being-immoral.html>

⁵² Palao Taboada, C. *La aplicación de las normas ...* . op. cit. Pág. 23

⁵³ Melillo, C. «Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa» *Diritto e Pratica Tributaria*. 2010. Núm. 3. Pág. 416

Como dijimos, la nota *contra legem* sobre la conducta evasiva no hace otra cosa que calificarla como ilícito tributario, por lo que las consecuencias derivadas de la misma serán más que especiales, pues además de la normal y común recuperación de la deuda debida y de los intereses devengados por parte de la Administración tributaria, ésta podrá imponer sobre el contribuyente la correspondiente sanción administrativa e incluso, si así fuera el caso, podrá comunicar a la autoridad competente, entiéndase Ministerio Fiscal, la posible concurrencia de un ilícito penal con el fin de que sea aplicada la oportuna pena conforme a la correspondiente ley nacional aplicable. A sensu contrario, la conducta elusiva no constituye un comportamiento *contra legem*, por lo que los efectos derivados de la misma serán más que diferentes a aquellos propios de la evasión. Así pues, baste mencionar que el efecto único de la elusión, y siempre que ésta sea calificada como ilegítima, es la restitución del importe eludido, gracias a la técnica de la recalificación tributaria, junto aquellos intereses que se hubieran podido devengar.

Observamos que la imposición de sanciones no es una nota característica de la elusión fiscal, no obstante este será un tema que trataremos más adelante cuando analicemos la estructura y naturaleza jurídica de la cláusula general anti-abuso, ya que la posibilidad de imponer sanciones sobre conductas elusivas ha sido y es un tema más que discutido por la doctrina nacional e internacional.

Para concluir nos gustaría señalar que en el caso de la elusión fiscal no afrontamos un problema de conocimiento, como ocurre en la evasión fiscal, sino que nos enfrentamos a un problema de valorización, en el sentido de que se trata de ver si existe una correspondencia entre los medios adoptados para ejecutar la conducta en particular y la ley. Evaluación que de resultar positiva, la conducta elusiva será totalmente lícita y legítima y en cambio si resulta negativa requerirá la aplicación de la norma o normas eludidas.

Por lo tanto, podríamos afirmar que la autoridad tributaria se enfrenta a dos tipos de problemas, un problema de conocimiento –en el sentido de conocer la capacidad económica del contribuyente o manifestaciones de riqueza que deben ser gravadas– cuando se enfrenta a conducta evasivas y un problema de valoración o calificación cuando se enfrenta a conducta elusivas.

A título informativo téngase en cuenta que el Tribunal de Justicia Europeo ha tenido que hacer frente a una ardua labor de identificación y delimitación conceptual, situación de la que se ha derivado el referido problema lingüístico. Por ello señalamos que la problemática sobre la diferenciación entre elusión y evasión en el seno del TJUE comenzaría a partir del asunto *Naturally Yours Cosmetics Ltd*⁵⁴, proceso que culminaría, como veremos a lo largo de los próximos capítulos, con los asuntos *Halifax* y *Cadbury Schweppes*, estableciéndose como elemento de diferenciación la artificialidad de la estructura u operación propia de las técnicas elusivas.

2. 2. 2. Abuso de Derecho, fraude de ley y simulación

En este último epígrafe delimitaremos los conceptos de *abuso de derecho* y *fraude de ley*, pues se trata de dos teorías muy similares que han venido empleándose a lo largo de los años como instrumentos de lucha contra las conductas elusivas.

Téngase en cuenta, que las figuras aquí expuestas son de origen y tradición civilística⁵⁵, las cuales fueron importadas en su día a las áreas del Derecho Tributario, no de una forma completa sino con ciertos límites y restricciones que resultaban requeridos por el Ordenamiento Jurídico.

Esta tesis se centrará en el *abuso del derecho europeo* como mecanismo de lucha contra la elusión fiscal, sea a través de su directa aplicación como principio general del Ordenamiento, sea a través de su previsión en una cláusula legal habilitadora, como es el caso de la cláusula general anti-abuso, aspectos en los que se centrarán el resto de capítulos.

⁵⁴ Véase la STJUE de 23 de noviembre de 1988, asunto *Naturally Yours Cosmetics Ltd*, causa C-230/87.

⁵⁵ Morello, U. *Frode alla legge*. Giuffrè. 1969 [Milán] pág. 39-150, 131

Tan es así que nos encontramos con una pluralidad de autores que reconoce que el fraude a la ley tributaria constituye una modalidad del fraude de ley en el ámbito civil, entre esta doctrina destacamos, entre otros, a: Calvo Ortega, R. *Curso de Derecho Tributario I*. Civitas. 1999 [Madrid] Pág. 136, Simón Acosta, E. *Obligados Tributarios*, en AA.VV. Cuestiones tributaria prácticas. La Ley. 1990 [Madrid] Pág. 107.

En el mismo sentido, y haciendo referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo, nos encontramos a Martín Fernández, J. «El negocio en fraude de ley tributaria» op. cit. Pág. 144. En el caso español debemos reconocer que el propio Tribunal Supremo comenzó aplicando el artículo 6.4 del Código Civil en los supuestos de fraude de ley tributaria, como ocurre en las Sentencias de 6 de mayo de 1988 y 22 de marzo de 1996, sin embargo éste se alejaría de tal tendencia en su Sentencia de 30 de marzo de 1999, creando, de este modo, una teoría autónoma y particular de fraude de ley tributaria.

Es por ello por lo que la delimitación aquí realizada será menor, pues el concepto de *abuso del derechos* será más que desarrollado y delimitado en capítulos siguientes, especialmente en el capítulo IV.

2. 2. 2. 1. Abuso de derecho y fraude de ley: su relación con la elusión fiscal

Cuando se habla de abuso de derecho indirectamente se está haciendo referencia al abuso de derecho en sentido estricto, pues, como ya ha manifestado la doctrina, la teoría del abuso del derecho engloba dos sub-tipos, nos referimos así a la teoría del fraude de ley o abuso de derecho *in sensu lato*, también conocido como *abuse of law*, y la teoría del abuso del derecho propiamente dicha o *in sensu stretto*, conocido como *abuse of right*. Términos que han venido empleándose a lo largo de los años de forma incorrecta, ya sea por pura confusión, sea por incompreensión o bien a través del empleo del término abuso del derecho como concepto genérico.

Resulta obvia la larga tradición de esta teoría en el continente Europeo, ya que se trata de una institución vigente en la gran mayoría de sus países, sea como principio general del Ordenamiento, tanto implícito como explícito, sea como cláusula general en el mismo⁵⁶. Tan es así, que muchos países, entre los que se encuentra España, Francia, Alemania e Italia, han venido empleando tanto el abuso del derecho como el fraude de ley como mecanismos anti-elusivos, tanto en el área civil como en el tributario. La

⁵⁶ Como ejemplos de esta larga tradición europea, solo señalamos alguno de los países más relevantes, podemos destacar la cláusula general anti-abuso alemana que contiene dicho principio, nos referimos al § 42 (Steuerungsumgehung durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten) del Abgabenordnung. Del mismo modo dicho principio está recogido de una forma general en el BGB alemán en su § 226.

Del mismo modo, el abuso del derecho está recogido en Francia en el artículo L64 y L64B del Livre des procédures fiscales.

Luxemburgo también tiene una cláusula en base a la teoría del abuso del derecho recogida en su artículo 6.1 de la Loi d'adaptation fiscale de 1934.

En el mismo sentido Irlanda, donde en su artículo 811. 2 de la Tax Consolidation Act de 1997 se recoge una cláusula general anti-elusión en base al abuso del derecho.

Lo mismo ocurre con otros EEMM, no obstante existen algunos de ellos que mantienen una configuración distinta, pues prefieren codificar no el abuso del derecho sino una institución muy similar como es el fraude de ley, cuestión que desarrollaremos a continuación. Así ocurre en España, donde el abuso de derecho aparece recogido en el artículo 7 del Código Civil, aparentemente aplicable a todas las áreas del derecho, mientras que en el artículo 15 de la Ley General Tributaria prefiere estructurarse como norma anti-abuso conforme a los parámetros del fraude de ley. Lo mismo sucede en Bélgica donde la norma anti-abuso general, nos referimos al artículo 344 del Código belga del impuesto sobre la renta, donde la doctrina mantiene un auténtico debate doctrinal, pues unos consideran que dicho precepto está estructurado conforme al abuso del derecho, cuando otros muchos consideran que su estructura obedece a la teoría del fraude de ley.

Sin embargo y pese a lo expuesto, no todos los EEMM contienen cláusulas anti-abuso en sus propias legislaciones, ya que hay ciertos países que prefieren hacer frente a este tipo de conductas a través de sus doctrinas jurisprudenciales, como es el caso de Holanda quien actúa a través de su teoría del fraude de ley.

propia UE, a través del TJUE, actúa contra las conductas elusivas a través de la referida teoría del abuso del Derecho Europeo⁵⁷.

El *abuso del derecho* podría ser definido, de forma general, como aquel ejercicio de un derecho o de una facultad *agendi* recogida en la ley de forma contraria o deforme a aquella finalidad que es propia a la normativa invocada, es decir, la relación entre la propia situación jurídica y la norma del Ordenamiento Jurídico en cuestión que se desea emplear es más que artificial, debido al desvío de la acción con respecto al objetivo de la propia norma o derecho, dándose así una alteración de su función objetiva, pues el abuso no supone una contradicción interna con respecto a la norma, sino una contradicción externa entre aquello que permite y garantiza la norma en sí y lo que persigue y ejecuta el interesado. O lo que es lo mismo, el abuso del derecho trata rechazar aquel resultado, obtenido o pretendido, contrario al Ordenamiento Jurídico pero que intenta buscar protección y amparo en el propio Ordenamiento.

En cambio por *fraude de ley* debemos entender aquel negocio o procedimiento negocial cuyo resultado contrario a una determinada ley se intenta amparar en otra disposición legal con una finalidad totalmente distinta⁵⁸, en el mismo sentido se pronunció PUIG PEÑA, quien consideró que un acto o negocio jurídico en fraude de ley comprende «*todas aquellas conductas aparentemente lícitas por realizarse al amparo de una determinada ley vigente, pero que producen un resultado contrario o prohibido por otra norma tenida como fundamental en el disciplinamiento de la materia de que se trata*»⁵⁹, o, lo que es lo mismo, el empleo ilegítimo de una *norma agendi* o disposición normativa de la cual se burla la ratio a través de uno o varios negocios jurídicos con una finalidad totalmente distinta a la que le es propia⁶⁰. En sí, en el fraude de ley el sujeto no viola o ataca directamente la norma defraudada, como ocurriría en la actividad *contra*

⁵⁷ La práctica jurisprudencial del TJUE muestra el empleo contradictorio del término abuso del derecho, pues, como veremos en el análisis del desarrollo de la teoría sobre el abuso del derecho en ámbito europeo, en ciertos casos emplea el término abuso, en otros fraude de ley e incluso el referido a la elusión fiscal.

⁵⁸ De Castro, F. *El negocio jurídico*. op. cit. Pág. 369 y ss.

⁵⁹ Puig Peña, F. *Tratado de Derecho Civil. Tomo IV. 1º*. Revista de Derecho Privado. 1957. [Madrid]. Pág. 398

Palao Taboada, C. «La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria» *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y Casos Prácticos*. 2003. Núm. 248. Pág. 79 y 81

⁶⁰ Herrera Molina, P. M. y Martín Fernández, J. *El fraude a la ley tributaria en el Derecho Español*, en Soler Roch, M. T. y Serrano Antón, F. *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*. Instituto de Estudios Fiscales. 2002 [Madrid] Pág. 35.

*legem*⁶¹, sino más bien una violación sustancial, ya que a través de su conducta realiza negocios jurídicos que tienden a sustituir la norma en concreto por otra que favorezca, en mayor medida, los resultados esperados⁶², y es que por ello se dice que en el fraude de ley hay dos tipos de normas, la norma de cobertura –norma de carácter mercantil o civil en la que se basa la artificiosidad de la operación⁶³– y la norma defraudada –aquella norma tributaria que se pretende eludir–, para eludir esta última se busca la protección de la primera a través de la creación de una discrepancia entre causa objetiva del propio negocio y la finalidad perseguida. Es por ello por lo que se considera que la intención o el elemento subjetivo interno no es un requisito propio de la referida figura, elemento que sin lugar a dudas ha traído largos e inagotables debates que giran en torno a la

⁶¹ Mencionar la ausencia de carácter *contra legem* en la teoría del fraude de ley es de suma importancia, puesto que la antijuridicidad de tal conducta no se manifiesta de forma inmediata ni directamente, sino al contrario, ya que la conducta en cuestión es realizada conforme a Derecho.

Para un análisis más detallado consúltese Sols Lucía, A. *El fraude de ley*. Bosch. 1989 [Barcelona]

⁶² De la Vega, C. *Teoría, aplicación y eficacia en las normas del Código Civil*. Civitas. 1976 [Madrid]. Pág. 227-228.

Idéntica definición ha propuesto el Tribunal Supremo a través de sus pronunciamientos clásicos sobre la materia, a modo de ejemplo citamos las Sentencias que sentaron la base de la figura del fraude de ley, nos referimos a la sentencia de 6 de febrero de 1957, 1 de abril de 1965, 1 de febrero de 1990, 20 de junio de 1991 y 23 de enero de 1999, viéndose su doctrina reiterada en pronunciamientos actuales como aquel de 28 de noviembre, núm. 751/2003 (RJ 2004/91), sala de lo penal, donde expuso que «[...] *El fraude de Ley es una forma de "ilícito atípico", en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ("de cobertura"), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. En el desarrollo del fraude de Ley concurre un solo plano empírico de actuación en el tráfico jurídico, y dos planos de legalidad como referencia, con los que se opera tácticamente amparando el comportamiento empírico en la norma de cobertura*»; y la sentencia de 22 de marzo de 2005 (sala de lo contencioso administrativo) afirmando que con el artículo 24 LGT de 1963 «*se busca eludir el pago del tributo u obtener ventajas económicas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes y utilizando normalmente la técnica de un negocio simulado -el que se presenta a la tributación-, que encubre otro disimulado, técnica que no tiene que ver con los supuestos en que se busca asegurar un tratamiento fiscal más favorable a través de una vía que resulta acorde con las previsiones de la legislación tributaria*».

La misma senda ha seguido la Audiencia Nacional en sus pronunciamientos, entre los cuales destacamos la Sentencia de 30 de septiembre de 2004 (JT 2004/1575) donde se expone «[...] *"El fraude de Ley es una forma de 'ilícito atípico', en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ('de cobertura'), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas". "El negocio fraudulento -como señaló la Sala en la SAN de 20 de abril de 2002 -, como concreción de la doctrina de fraude de Ley a que alude el artículo 6.4 del Código Civil, supone la existencia de un negocio jurídico utilizado por las partes buscando la cobertura o amparándose en la norma que regula tal negocio y protege el resultado normal del mismo (Ley de cobertura) con el propósito de conseguir, no tanto ese fin normal del negocio jurídico elegido, como oblicuamente un resultado o fin ulterior distinto que persigue una norma imperativa (Ley defraudada)"*». Con idéntica orientación, siempre de la Audiencia Nacional, la Sentencia de 19 de febrero de 2004 (JT 2004/1033), de 1 de abril de 2004 (JT 2004/1042), 13 de mayo de 2004 (JT 2004/1074), 20 de mayo de 2004 (JT 2004/1081), 23 de septiembre de 2004 (JUR 2004/286828) y 4 de noviembre de 2004 (JT 2005/248), entre otras.

En el mismo sentido se pronunció el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 20 de julio de 2001 y de 12 de marzo de 2008

⁶³ Palao Taboada, C. «¿Existe el fraude a la ley tributaria?» op. cit. Núm. 182.

sancionabilidad de las conductas agrupadas bajo el paraguas del fraude de ley, cuestión que tendremos ocasión de analizar en capítulos siguientes. Como se puede observar, el fraude de ley lo que recoge o identifica no es sino que la figura del *abuse of law*.

Merece la pena referir SAYDÉ quien de una forma notablemente clara y sencilla logra identificar y diferenciar ambas figuras a través de los fines y objetivos que con ambas se pretenden, este autor expone «*Abuses of law question the conditions of application of legal norms and provoke a debate on the very existence of the right at stake. Abuse of rights, by contrast, seek to magnify the effect of legal norms, so that the spur a debate on the precise extent of a right already held*»⁶⁴. Definición ésta que sin lugar a dudas recoge los elementos que hemos identificado y tratado con anterioridad, así como la importancia de separar y no confundir ambas figuras, poniendo de manifiesto la imposibilidad de hablar de una posible unificación de ambas teorías, cuestión que tendremos ocasión de abordar en el capítulo IV.

Será el fraude de ley la figura que entre en aplicación cuando estudiemos la elusión de la norma tributaria nacional a través del uso desmesurado de las libertades europeas. Téngase en cuenta que a través del fraude de ley tributaria el contribuyente no se está beneficiando de una laguna normativa, el hecho imponible está previsto en la ley, sino que con medios negocios, más o menos artificiales, logra eludirlo⁶⁵. Esta afirmación no resulta baladí, ya que de la consideración que tengamos acerca de la concurrencia o no de una contradicción o fricción normativa en caso de fraude de ley la solución será una u otra. De este modo, aquella parte de la doctrina que considera que el problema del fraude de ley es un problema de técnica y coherencia normativa, como consecuencia de la concurrencia de lagunas, establece una vinculación directa entre fraude de ley y analogía, estableciendo el primero como excepción a la prohibición general de la segunda⁶⁶. Sin embargo, desde nuestro punto de vista consideramos que el

⁶⁴ Syadé, A. *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*. Hart. 2014. [Oxford] Pág. 82.

⁶⁵ Cuestión que se percibe de la estrecha relación entre el concepto de fraude de ley y planificación fiscal agresiva o elusión fiscal, ya que en ésta el contribuyente únicamente se beneficia de los desajustes o contradicciones, y no lagunas, en uno o varios Ordenamientos jurídicos. Véase la definición otorgada por Richardson, M. «Fighting Tax Fraud and Tax Evasion in the EU: The 2012 Action Plan» *EC Tax Review*. 2015. Núm. 4. Pág. 223.

⁶⁶ Falcón y Tella, R. «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6 CC» *Quincena Fiscal*. 1995. Núm. 17. Pág. 5

Mateu de Ros, R. «Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria» *Gaceta Fiscal*. 1996. Núm. 147. Pág. 23.

fraude de ley no responde a la existencia de lagunas, pues si éstas existen no serán sino que economías de opción. Consideramos que el fraude de ley consiste en la realización de una interpretación incorrecta o artificial con la intención de minorar la carga tributaria⁶⁷, por lo tanto, se debe a un problema de interpretación teleológica que emplea, en su beneficio, la falta de certeza y congruencia normativa, tanto nacional como supranacional, así como la falta de relación entre lo previsto por la propia normativa y la realidad práctica.

Como se puede observar, la diferencia entre ambas se encuentra, resumidamente, en que mientras que en el abuso en sentido estricto o *abuse of right* se abusa de un derecho subjetivo debiéndose partir del derecho concreto para determinar su concurrencia, dándose una adquisición y empelo ilegítimo del mismo, en el fraude de ley o *abuse of law* se abusa del un derecho objetivo mediante un ejercicio ilegítimo requiriéndose un análisis de la situación o estructura creada para determinar si éste concurre⁶⁸.

Tradicionalmente se ha empleado el término *abuso del derecho*, como término general no particular, para referirse a aquellas conductas elusivas objeto de represión por parte de la autoridad nacional, tan es así que en el ámbito europeo el propio TJUE ha empleado dicha teoría como mecanismo anti-elusivo. Sin embargo, y a nuestro modo de ver, tal referencia conceptual no es del todo correcta, resulta más preciso afirmar que las conductas elusivas responden, en mayor medida, a la teoría del fraude de ley o abuso de derecho en sentido débil.

Ferreiro Lapatza, J. J. «Economía de opción, ... » op. cit. Pág. 16.

⁶⁷ Teoría que compartimos con: Rosenbuj, T. *El fraude a la ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. Marcial Pons. 1994 [Madrid] Pág. 94 y ss.

López Molino, A. M. «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28 LGT)» *Crónica Tributaria*. 1998. Núm. 85. Pág. 163 y ss.

⁶⁸ De Castro, F. *Derecho Civil de España. Parte General. Tomo I*. Instituto de Estudios Fiscales. 1955 [Madrid] Pág. 605.

Saydé, A. *Abuse of EU Law and Regulation of Internal Market*. Hart. 2014 [Oxford] Pág. 30 y 31.

Estos dos términos, *elusión fiscal* y *fraude de ley*, podrían ser considerados como sinónimos debido a la estrecha relación existente entre ambos. En sí, se podría afirmar que la elusión fiscal constituye aquel resultado perseguido a través del fraude de ley⁶⁹, pues éste contemplan el empleo de instrumentos, más o menos atípicos o poco comunes y más o menos artificiales, para obtener un resultado contrario a la norma que resulta eludida o defraudada a través del empleo de una norma de cobertura. No obstante, en muchas ocasiones la equiparación se ha efectuado entre elusión fiscal y abuso del derecho, ya que este último concepto engloba dos teorías, aquella del abuso del derecho en sentido estricto y aquella del fraude de ley, lo que ha hecho que en muchas ocasiones la doctrina se refiera a ambas sub-teorías como abuso del derecho.⁷⁰

Un elemento común entre ambas figuras sería la discrepancia entre la realidad jurídica y la realidad socio-económica de aquella conducta o conjunto de las mismas desarrolladas por el contribuyente⁷¹, así como el carácter inoponible de los actos o negocios englobado bajo tales categorías.

Aprovechamos la ocasión para afirmar que el término fraude de ley y fraude fiscal responden a instituciones jurídicas más que diversas, es por ello por lo que recomendamos evitar el empleo distorsionado o equivocado de ambos conceptos. En este sentido, la diferencia fundamental entre ambos conceptos estriba en que en el fraude fiscal existe una clara violación del Ordenamiento, ya que la intención de disminuir la carga fiscal se logra a través de la violación directa de la norma en cuestión, especialmente, a través de la ocultación de información fiscal sobre la manifestación o manifestaciones de capacidad económica que darían lugar a la

⁶⁹ Pérez Royo, F. *L'esperienza Spagnola*, en Di Pietro, A. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Giuffrè. 1999 [Milán] Pág. 175

Similar equiparación ha efectuado la Comisión Europea en su Recomendación de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva [C(2012) 8806 final] cuando procede a la delimitación del concepto planificación fiscal legítima y aquella agresiva, pues emplea los elementos que le son propios a la teoría del abuso del Derecho Europeo elaborada por el TJUE en su modalidad de fraude de ley, es decir, abuso del derecho en sentido débil.

⁷⁰ Ward, D. A. «The Business Purpose Test and Abuse of Rights» *Diritto e Pratica tributaria*. 1985. Núm. I. Pág. 1253 y ss.

Burgio, M. «The Abuse of Law in the Framework of the European Tax Law» *Intertax*. 1991. Pág. 82.

Lupi, R. *Diritto Tributario*. Giuffrè. 2005 [Milán] Pág. 126

Gallo, F. «Elusione, risparmio d'imposta e frode alla legge» *Giurisprudenza Commerciale*. 1989. I. Pág. 398 y ss.

Di Pietro, A. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Giuffrè. 1999. [Milán]

⁷¹ Edwards, V. y Farmer, P. *Abuse of Law: What is the Value of the Tax Dimension?*, en Hinnekes, L. y Hinnekes, P. *A Vision of Taxes within and outside European Borders*. Kluwer Law International. 2008 [Amsterdam] Pág. 367

verificación del hecho imponible gravable a través de la figura impositiva correspondiente. En cambio, el fraude de ley no constituye una violación, al menos directa, del Ordenamiento, ya que el beneficio fiscal se obtiene a través del empleo de las opciones legales disponibles en la norma aunque en un modo no conforme o correspondiente con la *ratio legis* de las mismas, es decir, de forma abusiva.

Generalmente, el fraude tributario ha sido identificado con la figura, anteriormente expuesta, sobre la evasión fiscal, institución jurídica que se caracteriza por su notable carácter *contra legem*. En cambio, el fraude de ley tributaria ha sido identificado como el medio hacia la elusión.

Una vez expuestas la delimitaciones conceptuales de abuso de derecho –en sentido estricto– y fraude de ley, y pese a que pertenezcan a la misma familia, nos centramos en realizar una confrontación de ambos conceptos, pues entre ellos existen diferencias notables y a tener en cuenta para poder afrontar con éxito el presente estudio.

Podríamos decir que la principal diferencia es el ámbito de actuación, ya que mientras que en el ámbito del fraude de ley el individuo actúa en un campo en el que el propio Ordenamiento Jurídico le reconoce y otorga la libertad negocial⁷², esto es, la capacidad de constituir, modificar o extinguir relaciones jurídicas, en el ámbito del abuso del derecho todo se limita al ejercicio de un derecho reconocido por el Ordenamiento⁷³.

Otra de las principales diferencias es la perspectiva en la que se basa cada una de las teorías, ya que mientras que la teoría del fraude de ley se basa en el resultado, la teoría del abuso del derecho se basa en el modo y la forma del negocio jurídico.

⁷² Ghestin, J. y Gobeaux, G. *Traité de droit civil. Introduction générale*. L.G.D.J. 1994. [París] Pág. 833
Morello, U. *Abuso del diritto*, en Gambaro, A. y Morello, U. *Lezioni di diritto civile. Casi questioni e tecniche argomentative*. Giuffrè. 2012. [Milán]. Pág. 585

⁷³ Piantavigna, P. *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*. Giappichelli. 2011 [Torino] pág. 19
– 20

DE LA VEGA también ha expuesto, de forma sencilla y clara, otra de las principales diferencias entre ambas figuras, manifestado que en el abuso de derecho debe existir un daño hacia un tercero, constituyendo así un elemento indispensable, en cambio no es necesario que dicho daño concurra en el fraude de ley⁷⁴.

No podemos olvidar que una de las diferencias principales entre ambas instituciones es la intencionalidad subjetiva, ya que mientras que el fraude de ley no requiere de intención fraudulenta, malicia o voluntad de llevarlo a cabo, el abuso de derecho si que lo requiere para su reconocimiento⁷⁵, no obstante se debe tener presente que esto responde a una visión tradicional de la teoría del abuso, pues hoy en día dicha teoría se ha visto influida por una corriente objetivista que tiende a rechazar la relevancia del elemento subjetivo.

Estas diferencias también son compartidas con la doctrina comparada, así destacamos la italiana y en su nombre a GIORGIANNI⁷⁶.

En conclusión, para determinar la concurrencia de una conducta en fraude de ley será más que suficiente con la identificación de burla o elusión de las disposiciones normativas con la intención de lograr un resultado contrario o rechazado por el propio Ordenamiento. En cambio, para afirmar la concurrencia de una conducta abusiva será necesario probar todos y cada uno de los elementos que vimos con anterioridad y que le diferencian del fraude de ley, recordemos: que se ejercite un derecho reconocido por el Ordenamiento de forma contraria a la finalidad del mismo; que se produzca un daño hacia un tercero, sea un interés privado, público o general; y que exista una intencionalidad subjetiva por parte del sujeto.

⁷⁴ De la Vega, C. *Teoría, aplicación ...* . op. cit. Pág.. 232

⁷⁵ Navarro Fernández, J. A. *El fraude de ley. Su tratamiento jurisprudencial*. Montecorvo. 1988. [Madrid] Pág. 28 y ss.

⁷⁶ Giorgianni, V. *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*. Giuffrè. 1963 [Milán] Pág. 140

No obstante, advertimos e insistimos que los requisitos expuestos en el párrafo anterior responden a una visión de la doctrina tradicional, aspectos que han sufrido una evolución en los últimos años, cuestión en la que nos detendremos en el capítulo dedicado al análisis y estudio de la teoría del abuso del derecho a nivel europeo, donde veremos, entre otras cosas, como la intencionalidad subjetiva que en un principio se requerida a pasado a objetivarse.

Tan íntima es la relación entre estas dos teorías o instrumentos que ambos pueden ser empleados como métodos anti-elusivos. Tan es así, que ciertos países europeos se han decantado por el fraude de ley como instrumentos anti-elusivo y otros muchos por el abuso de derecho. Así por ejemplo, podemos afirmar que Alemania se ha decidido por seguir la estela del abuso del derecho como instrumento anti-elusivo, mientras que Italia aplicaba como tal la teoría del fraude de ley hasta el año 1977, momento en el que el legislador italiano decidió dar un giro y emplear el abuso de derecho con tal fin anti-elusivo⁷⁷. Del mismo modo, España comenzó empleando la teoría del fraude de ley como instrumento anti-elusivo, así quedó patente en la Ley General Tributaria de 1963, disposición que sería modificada, ya en 2003, por el artículo 15 de la misma donde se pasa a recoger una cláusula anti-elusión general basada en la teoría del abuso de derecho, aunque ello es cuestionable como veremos en el capítulo destinado al estudio comparado.

Sin embargo, la cuestión resulta más crítica y complicada de lo que parece, pues dichos instrumentos anti-elusivos nacionales deberán ser adaptados a la teoría creada y desarrollada por el TJUE sobre la prohibición del abuso del derecho, ya que de no ser así correrán igual suerte que aquellas cláusulas anti-elusivas especiales declaradas por el TJUE contrarias al derecho europeo. En cierto modo tal unificación se pretenden conseguir a través del cumplimiento de la Recomendación de la Comisión Europea⁷⁸

⁷⁷ Tras diversas disposiciones normativas en las que se recogía, con mayor o menor detalle, la teoría del abuso de derecho en la normativa Italiana, téngase como ejemplo la conocida cláusula anti-elusiva cuasi general del artículo 37 bis del DPR 600/73, el parlamento Italiano ha decidido codificar mediante el Decreto Legislativo de 24 de diciembre de 2014, de una forma exacta y plena, la teoría sobre la prohibición del abuso de derecho a través de la modificación del artículo 10 del Estatuto del Contribuyente mediante la introducción de un nuevo apartado bis, modificación que deroga el referido artículo 37 bis al tener efectos extensibles a todas las figuras tributarias excepto a aduanas.

⁷⁸ Recomendación de la Comisión Europea sobre Planificación Fiscal Agresiva de 6 de diciembre de 2012. C(2012)8806.

por la que se invita a los EEMM a adoptar en sus respectivos Ordenamientos una cláusula general con base en la teoría europea sobre la prohibición del abuso.

Este cambio teórico, en cuanto a métodos anti-elusivos se refiere, se debe a la mayor viabilidad y eficacia del abuso del derecho como instrumento anti-elusivo a la vez que garantiza al contribuyente su libertad o autonomía negocial con la que perseguir sus intereses particulares, principalmente económicos, sin que la misma cayese en el arbitrio administrativo y/o judicial, aspecto al que también contribuye la codificación de dicha teoría mediante las cláusulas anti-elusivas generales.

No podemos poner fin a la explicación anteriormente expuesta sin hacer una breve referencia al principio de buena fe, principio que podríamos considerar como sobraponible, ni que decir tiene que la buena fe entra en juego cuando el interesado decide actuar de aquella manera, eludiendo la ley, para obtener una ventaja o ahorro fiscal, careciendo, por tanto, de tutela jurídica⁷⁹.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Corte de Casación Italia, afirmando que la buena fe constituye un canon general de comportamiento, estableciéndose el abuso del derecho como un criterio revelador de la violación de la buena fe⁸⁰.

El Abuso de las formas del derecho y Abuso de derecho

Merece la pena detenernos en realizar una pequeña relación conceptual entre abuso de derecho y abuso de las formas del derecho.

Evitando dar una definición del término abuso del derecho, la cual ha sido expuesta en los epígrafes anteriores y más aún en el capítulo IV, nos centramos en el abuso de las formas del derecho o formas jurídicas.

Esta nueva figura es una de las figuras características del Ordenamiento jurídico alemán y de aquellos que han empleado éste como fuente de inspiración.

⁷⁹ Cheng, B. *General Principles of Law as Applied by International Courts and Tribunals*. Cambridge. 1953 [Londres] Pág. 121.

⁸⁰ Véase la Sentencia de la Corte di Cassazione italiana de 18 de septiembre de 2009, núm. 20106.

Sin embargo, desde nuestro punto de vista consideramos que el abuso de las formas del derecho o formas jurídicas es una subespecie que está integrada dentro de la categoría general que constituye el abuso del derecho, ya que el objetivo del abuso de las formas jurídica –eludir la aplicación de un impuesto mediante una forma jurídica determinada que no refleja la estructura perfecta del contrato– se puede integrar en aquél que es propio al abuso del derecho como categoría general, es decir, determinar si el acto, contrato o negocios jurídico, o conjunto de los mismos, es consonante y conforme a su fundamento económico y social –su causa negocial– y los efectos o resultados derivados de él o ellos son conformes al fin de las normas jurídicas implicadas⁸¹.

Pese a lo expuesto, podemos identificar una diferencia importante entre ambas figuras. Nos referimos al ámbito o campo aplicativo de una figura y otra. Resulta obvio entender que el campo aplicativo del abuso del derecho es mucho más amplio, pues el campo de atención es la norma jurídica en sí misma, mientras que en el caso del abuso en las formas jurídicas el punto de atención son los negocios jurídicos seleccionados y empleados, o como lo denominan la doctrina italiana la *scelte negoziali*⁸².

2. 2. 2. 2. El Fraude de ley civil y el fraude de ley tributario

Anteriormente afirmamos que las figuras aquí analizadas resultan importados del Derecho Civil⁸³, afirmación que requiere de cautelas al fijarse una serie de diferencias o elementos diferenciadores en cada una de las dos áreas jurídicas.

Las principales diferencias entre ambas instituciones se pueden limitar como siguen.

⁸¹ Tabellini, P. L'elusione fiscale. op. cit. Pág. 134

⁸² Todini, C. *L'abuso delle forme societarie nell'imposizione sul reddito*, en *Elusione ed abuso del diritto tributario*. Pág. 119 – 124

Stevanato, D. *Abuso del diritto ed elusione tributaria: "anno zero"*, *Dialoghi di Diritto Tributari*. 2009. Pág. 259

⁸³ En el Ordenamiento español el propio Tribunal Constitucional reconoció tal relación en su sentencia 37/1987 de 26 de marzo (RTC 1987, 37), donde expuso, en relación al artículo 6.4. del Código Civil español – fraude de ley civil – que «el citado precepto como la mayor parte de los que integran el Título Preliminar, es aplicable a todo el Ordenamiento y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el Código Civil su encaje normativo».

En primer lugar, el fraude de ley civil se basa en actos o negocios jurídicos, mientras que aquel en materia tributaria se basa en hechos imposables que resultan eludidos a través de negocios y actos. No obstante, la doctrina ha mantenido el empleo de los conceptos de actos o negocios incluso en materia tributaria, parece ser que justificado en base a razones de economía lingüística o conceptual.

Esta diferenciación no resulta baladí, ya que gracias a ella se podrá afirmar, como expondremos en capítulos sucesivos, que la elusión fiscal no puede ser objeto de sanción. Ello se debe a que si entendemos que el fraude de ley tributaria se basa en hechos imposables, la elusión de los mismos supone la realización o no de éstos, por lo que en caso de no realización no procederá la imposición de una sanción, ya que no habría tenido lugar la vulneración de norma alguna⁸⁴, sino que, como máximo, procederá la aplicación de la norma eludida a través de los mecanismos de integración o analogía según los parámetros que analizaremos a lo largo de esta tesis, pues, no olvidemos, que la analogía se encuentra generalmente prohibida en materia tributaria.

Otras diferencias, establecidas también por SIMÓN ACOSTA⁸⁵ y FALCÓN Y TELLA⁸⁶, se refieren al hecho de que en el fraude de ley civil existe una norma defraudada y una norma de cobertura, constituyendo esta última un acto o negocio civil o mercantil, mientras que en el fraude de ley tributaria únicamente existiría la norma defraudada, aquella norma tributaria eludida, mientras que no concurriría una norma de cobertura, pues ésta será de carácter civil o mercantil, de ahí la imposibilidad, como veremos en próximos capítulos, de la Administración Tributaria de valorar la naturaleza jurídica del negocio o acto, ello resultaría ser competencia de la autoridad civil.

⁸⁴ Falcón y Tella, R. «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo ...» op. cit. Pág. 12

⁸⁵ Simón Acosta, E. *Del fraude de ley ...*, en *Economía, Derecho y Tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*. op. cit. Pág. 823 y ss.

⁸⁶ Falcón y Tella, R. «El fraude a la ley tributaria ... » op. cit. Pág. 9 y ss.

Por último, otra de las diferencias fundamentales es que en materia civil la norma eludida es directamente interpretable y por ende aplicable al caso, en cambio, en materia tributaria la norma eludida no se interpreta directamente, sino que se requiere de la intervención de la autoridad tributaria a través de la habilitación legal que corresponda –piénsese en la cláusula general anti-elusiva o anti-abuso– para proceder a la recalificación de la conducta logrando, así, su encuadramiento en el hecho imponible que fue eludido.

No podemos terminar este epígrafe sin hacer referencia, también desde un punto de vista diferenciador, a la influencia de los principios generales del Derecho Tributario y aquellos constitucionales en materia de fraude de ley, relación que no se da en materia civil. Nos estamos refiriendo a la naturaleza imperativa de la norma tributaria en relación al principio de reserva de ley. Esta situación particular justifica el porque de la interpretación y aplicación directa de la norma defraudada en ámbito civil y no en aquel tributaria, ámbito, éste último, en el que resulta prohibida la interpretación e integración analógica, exigiéndose que todo tributo esté recogido en una norma con rango de ley, de ahí la necesidad de habilitar a la Administración tributaria a través de la cláusula anti-elusiva general con la que proceder a la recalificación del supuesto elusivo.

2. 2. 2. 3. Fraude de ley, los negocios anómalos y el negocio indirecto

Íntimamente relacionadas con la figura del fraude de ley se encuentran dos instituciones puramente civilísticas, los negocios jurídicos anómalos y a los negocios jurídicos indirectos.

Por negocios jurídicos anómalos nos referimos a aquellos negocios en los que se da una deformación, principalmente de su causa, para escapar de la regulación normal de los negocios prevista por las propias leyes⁸⁷, lográndose resultados, generalmente económicos y tributarios, que exceden de la causa típica del negocio jurídico empleado⁸⁸.

⁸⁷ De Castro, F. *El negocio jurídico*. op. cit. Pág. 330

Díez Picazo, L. y Gulló, A. *Sistema de Derecho Civil*. Vol. I. Technos. 2012. [Madrid] Pág. 36 y ss.

⁸⁸ Rosembuj, T. *El Fraude de Ley*, op. cit. Pág. 226.

Se trata de negocios jurídicos que no resultan condenados por el Derecho Civil, a no ser que se trate de supuestos de nulidad o anulabilidad. Por lo que generalmente contemplan supuestos que integran el ámbito lícito del ejercicio de la autonomía de la voluntad, no tratándose, por tanto, de supuestos ilícitos o inválidos.

Dentro de estos nos encontramos a los negocios jurídicos indirectos, es decir, aquellos empleados por los interesados para efectuar una función y lograr un fin distinto al que se deriva directamente de la causa que le es propia, estableciéndose, así, una discordancia entre el medio adoptado y el fin o resultado perseguido⁸⁹. A mayor inri, el Tribunal Supremo español ha delimitado las notas características de esta figura, entre las que destacan: a) la yuxtaposición de operaciones o negocios jurídicos; b) finalidad distinta a aquella característica del contrato o negocio; c) efectos directos y propios del contrato o negocio celebrado; y d) efectos indirectos queridos por las partes y que podrían obtenerse a través de un negocio o contrato distinto⁹⁰.

El fin del negocio indirecto como modalidad de negocio anómalo no es otro que esquivar o eludir aquellas normas que prohíben la consecución de ciertos resultados, pongamos como ejemplo el empleo de negocios artificiales o sin sustrato económico con los que se pretende lograr un ahorro de impuestos⁹¹. Tan es así que la doctrina española ha configurado y empleado el negocio indirecto como instrumento o método anti-abuso –véase el capítulo en materia de derecho comparado español–.

⁸⁹ Lacruz, J. L. *Derecho de obligaciones*. Dikynson. 1987 [Barcelona] Pág. 154
Delgado Pacheco, A. «El fraude de ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria» *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. 2000. Núm. 16. Pág. 80
Sanz Gadea, E. «Medidas Antielusión Fiscal» *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. 2005. Núm. 13. Pág. 159.

⁹⁰ Véanse las Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011/4838) y de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011/1522).

⁹¹ Un ejemplo de ello sería, por ejemplo, la venta o prestación de servicios por un precio insignificante, conducta característica de las operaciones a través de precios de transferencia. Así se ha pronunciado, entre otros, Ruiz Serramalera, R. *Derecho civil: El negocio jurídico: elementos y eficacia del negocio, la representación*. Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones. 1980. [Madrid] Pág. 342, quien considero que dentro de los negocios indirectos nos podemos encontrar supuestos de venta por precio insignificante, lo que extrapolado al ámbito tributario encontraría reflejo en las conductas actuales sobre precios de transferencia y compensación de pérdidas.

La doctrina tributaria tradicional ha vinculado, acertadamente, la teoría de los negocios anómalos como negocios indirectos al fraude de ley, justificándolo en la falta de equivalencia entre la causa del negocio y el fin o resultado que se persigue, siempre, claro está, que el negocio indirecto persiga eludir una norma fiscal.

Lo anteriormente afirmado no significa que el negocio indirecto constituya, en todo caso, un supuesto de fraude de ley, ya que para poder calificarlo como tal deberemos analizar el negocio o conjunto de los mismos conforme a la teoría sobre el fraude de ley, en su caso la teoría genérica sobre la prohibición del abuso del derecho, habrá que determinar los elementos objetivos que concurren en el supuesto, así como el fin o resultado perseguido de cara a la finalidad y objetivo de las normas eludidas, es decir, el espíritu y finalidad contraria a la ley eludida⁹².

La diferencia entre negocio jurídico indirecto, y por ende de aquel anómalo, con el fraude de ley no se sustenta únicamente en su naturaleza jurídica o definición técnica, sino que se establecen como instrumentos tributarios más que diversos, mientras que el negocio indirecto se establece como un problema de calificación tributaria al existir la divergencia entre causa típica y aquella real, problema que se resolverá a través de la aplicación del artículo 13 LGT, mientras que el fraude de ley exige la aplicación del artículo 15 LGT⁹³.

En conclusión, la diferencia fundamental entre elusión tributaria o fraude de ley tributaria y negocio indirecto es que en el primer caso se produce un abuso de la norma jurídica, planteándose un problema de aplicación del Derecho como consecuencia del conflicto entre norma de cobertura y aquella eludida, problema que se resolverá a través de la confrontación de ambas, y no de calificación de los hechos como sucede en el negocio indirecto⁹⁴, aunque la calificación tenga lugar en sede de elusión fiscal, pero no

⁹² Véanse las Sentencias del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011/4838), 17 de febrero de 2011 (RJ 2011/1522) y 6 de marzo de 2009 (RJ 2009/2839).

⁹³ Que en ambas figuras se contemple la calificación o recalificación tributaria no debe llevar a la confusión de las mismas, ya que para confirmar la concurrencia de fraude de ley será necesario la constatación de una serie de requisitos o elementos característicos recogidos en el artículo 15 LGT, de cuya concurrencia dependerá la recalificación tributaria oportuna. En cambio, la calificación tributaria prevista en el artículo 13 LGT se refiere al proceder normal y ordinario de la Administración tributaria, e indirectamente del contribuyente, ya que el mismo no requiere de la aplicación previa de una disposición especial.

⁹⁴ Carrasquer Clari, M. L. «El “negocio indirecto”: ¿mecanismo antiabuso o falacia jurídica?» *Quincena Fiscal*. 2014. Núm. 13. Pág. 94-96.

como instrumentos resolutivo, sino como efecto derivado de la aplicación de la norma anti-elusiva al determinar y alterarse la norma jurídica aplicable al caso concreto, como por ejemplo aquella recogida en el artículo 15 LGT.

En todo caso, téngase en cuenta que los efectos tributarios que puedan derivarse de los negocios anómalos, y dentro de éstos lo negocios indirectos, calificados como fraude de ley distan de los efectos desde el punto de vista del Derecho Civil, pues, mientras que en Derecho Civil pueden resultar impropios y por tanto inoponibles frente a la Administración tributaria, puede suceder, en cambio, que el negocio o negocios goce de plenos efectos civiles.

2. 2. 2. 4. La simulación en contraste con otras figuras

Otra diferenciación obligada a la que debemos atender es aquella que surge entre la figura de la elusión fiscal, abuso de derecho y fraude de ley con la simulación.

La diferencia entre estas figuras es más práctica que teórica, puesto que se da un campo o elemento común entre ellas, tales figuras se caracterizan por su finalidad de transgresión o violación de las normas jurídicas, o, bien, por la superación de los límites por ellas establecidos.

No procederemos a delimitar el concepto de elusión fiscal, abuso de derecho y fraude de ley puesto que ya han sido expuestos en los epígrafes anteriores, por lo que nos centraremos en exclusiva en la simulación fiscal.

El concepto de simulación esconde una ficción o apariencia negocial, creando una realidad jurídica totalmente diferente (simulación relativa) o totalmente inexistente (simulación absoluta). En sí, con lo que nos encontramos es con un negocio aparentemente normal que oculta otro propósito negocial⁹⁵, existente o no. Por ello se dice que existen dos tipos de negocios, un negocio simulado y un negocio disimulado⁹⁶.

⁹⁵ De Castro y Bravo, F. *El negocio jurídico*. op. cit. Pág. 334 y ss

⁹⁶ En cambio en la elusión fiscal existe un único negocio jurídico, pues no hay ninguna divergencia entre la apariencia y la realidad. Véase Franson, G. «Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni» *Corriere Tributario*. 2011. Núm. 1. Pág. 18

En el mismo sentido:

Palao Taboada, C. «El atolladero del fraude a la ley tributaria (Comentario a la STSJ de la Rioja de 9 de febrero de 2000)» *Revista de Contabilidad y Tributación*. 2000. Núm. 209-210. Pág. 143

El negocio simulado sería el aparente, el negocio empleado para encubrir el negocio disimulado, el negocio verdaderamente querido por las partes.

En base a esta delimitación conceptual, podemos diferenciar la *simulación* de aquellas otras figuras que hemos venido delimitando con anterioridad.

En este sentido, la simulación se diferencia del abuso de derecho porque éste último es totalmente real y efectivo, lo único censurable del mismo es que no merece la tutela jurídica que otorga el Ordenamiento puesto que es contrario a la finalidad de la norma en cuestión. En cambio, el acto o actos simulados son parcial o totalmente ficticios o inexistentes, se trata de una conducta engañosa con la que se vade, de forma indirecta, la norma⁹⁷.

Lo mismo sucede con respecto al fraude de ley, ya que mientras en la simulación en negocio o conjunto de los mismos son parcial o totalmente ficticios o inexistentes, en el fraude de ley el acto en sí no se oculta, pues es transparente en su totalidad, lo que ocurre es que éste se sitúa bajo la tutela y protección de una norma que no le corresponde. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional español diferenciando a la simulación del fraude de ley en el falsamiento de la realidad que caracteriza al primero de ellos⁹⁸.

Palao Taboada, C. «¿Existe el fraude a la Ley Tributaria?» op. cit. Pág. 9

Palao Taboada, C. «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributario (III)» *Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios, casos prácticos*. 1996. Núm. 158. Pág. 3 – 28.

Palao Taboada, C. «El fraude a la ley en Derecho Tributario» op. cit. Pág. 679 y ss.

Pérez Royo, F. *Derecho Financiero y Tributario*. op. cit. Pág. 100

Martín Queralt, J. et al. *Curso de Derecho y Tributario*. op. cit. Pág. 194 y ss,

González García, E. «El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia» *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*. 2001. Núm. 21. Pág. 31

⁹⁷ Entre otras, véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2012.

⁹⁸ Véanse la STC 120/1005 de 10 de mayo y la STC 48/2006 de 13 de febrero.

En este sentido se ha pronunciado FERRARA, quien considera, acertadamente, que «*los negocios simulados son ficticios, no queridos; los negocios in fraude [entendemos elusión fiscal y fraude a la ley tributaria], son serios, reales y realizados en tal forma por las partes para conseguir un resultado prohibido*»⁹⁹, ya que, en los supuestos de elusión fiscal y fraude de ley tributaria el negocio jurídico y su realidad jurídico-tributaria son queridos por el contribuyente, constituyéndose, de este modo, en actos o negocios jurídicos reales y legales. Sin embargo, la simulación se caracteriza por ser aparente o ficticia, a través de la creación de una apariencia jurídica simulada que encubre otra disimulada¹⁰⁰.

La última de las delimitaciones conceptuales que debemos afrontar es aquella referida a la simulación con respecto a las economías de opción o técnicas de planificación fiscal. En sí, dicha delimitación resulta sencilla una vez planteadas las diferencias y similitudes entre éstas figuras y aquellas referidas a la elusión fiscal. En este sentido, se podría decir, brevemente, que la diferencia fundamental entre economía de opción o planificación fiscal con respecto a la simulación se encuentra en que en las primeras el negocio jurídico se caracteriza por tener una causa típica o atípica general, abstracta y suficiente, mientras que en la simulación ésta no existe, ya que resulta ser ficticia o aparente, derivándose, así, en la inexistencia e invalidez del negocio jurídico simulado¹⁰¹. En cambio, aquel negocio jurídico que ha sido objeto de simulación, el denominado disimulado, resulta plenamente válido al concurrir en él una causa

⁹⁹ Ferrara, F. *La simulación de los negocios jurídicos*. Editorial Revista de Derecho Privado. 1991 [Madrid] Pág. 98 y ss.

Hensel, A. *Diritto Tributario*. Traducción de Jaracj, D. Giuffré. 1954 [Milán] Pág. 149

Palao Taboada, C. «Fraude de ley en Derecho Tributario» op. cit. Pág. 679

Herrero Madariaga, J. «El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos» op. cit. Pág. 325

López Molino, A.M. «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos» *Crónica Tributaria*. 1998. Núm. 85. Pág. 166 a 169

Martín Queralt, J., et. al. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. op. cit. Pág. 187

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional español a través de su Sentencia 120/2005 de 19 de mayo, fundamento jurídico 4º, [RTC 2005, 120], donde ha considerado que en el fraude de ley no hay una ocultación fáctica como ocurre en la simulación, sino un aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) para la materialización de un fin determinado evitando la aplicación de otro menos favorable (norma principal o eludida).

¹⁰⁰ Pronunciamiento similar nos ha aportado la Corte de Casación italiana en su sentencia de 29 de septiembre de 2006, número 21221, donde ha manifestado que «il propium del comportamento abusivo consiste proprio nel fatto che, a differenza dalle ipotesi di frode, il soggetto ha posto in essere operazioni reali, assolutamente conformi ai modelli legali, senza immutazioni del vero o rappresentazioni incomplete della realtà».

¹⁰¹ Ferreiro Lapatza, J.J. «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal» *Revista Técnica Tributaria*. 2001. Núm. 52.. Pág. 49

totalmente real. No obstante, dicho negocio disimulado podría ser catalogado, siempre que se cumplieran los aspectos expuesto y explicados a lo largo de los epígrafes anteriores, como elusivo o fraudulento.

Pese a tales diferencias, nada impide que el negocio disimulado, el querido por el o los interesados pero encubierto con aquel negocio simulado, puede ser un vehículo de fraude a la ley cuyo objetivo sea eludir una norma imperativa o prohibitiva.

CAPÍTULO III

LA ELUSIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

3. 1. Introducción

La elusión fiscal constituye a día de hoy un problema socio-político perenne de índole no sólo nacional, sino también Europeo e internacional, pues de una forma u otra, países beneficiarios y países afectados por estas prácticas tienen que hacer cara al problema, sea luchando contra él mismo o bien enmascarando el beneficio que de ello obtienen¹. Se trata de un fenómeno antiguo, con una historia que ha corrido de forma paralela a la historia misma del Derecho Tributario, de siempre ha existido tal contraposición entre el interés del Gobierno, de su hacienda nacional de incrementar la recaudación y el interés del contribuyente, el reducir al máximo la carga fiscal.

El hecho de dedicar un único capítulo al análisis de la elusión fiscal en ámbito Europeo y a la magnitud del problema responde a la importancia de los efectos derivados de dichas prácticas, y es que la elusión fiscal perjudica, afecta o limita la consecución y realización de los objetivos públicos, nacionales y Europeos, al resultar mermada la principal fuente de financiación para el sostenimiento de los gastos públicos, así como la consecución y desarrollo del Mercado Interior debido a la disparidad normativa a lo largo y ancho de la Unión.

¹ Póngase como ejemplo la conducta adoptada por países como España e Italia, caracterizada por una lucha incesante contra las prácticas elusivas, y aquella posición adoptada por Luxemburgo caracterizada por la negación de la formalización de los denominados *tax rulings* entre el Gobierno luxemburgués y las principales multinacionales.

Las causas originarias de este problema no son únicamente los efectos negativos desplegados sobre las arcas públicas, sino también la variedad de técnicas o estrategias elusivas, como la complejidad del término elusión fiscal, y más aún cuando nos movemos en un contexto supranacional, todo ello facilitado por la coexistencia de múltiples Ordenamientos jurídicos que deben convivir a la par de los procesos de integración económico-político, procesos que han desplegado efectos perniciosos sobre el derecho sustantivo nacional y sobre la propia organización administrativa².

3. 2. Las libertades europeas como mecanismos de elusión fiscal

El carácter de la elusión fiscal que tiene lugar a nivel Europeo, es decir, involucrando a varios EEMM y en ciertas ocasiones a terceros Estados –como es el caso de las operaciones triangulares– se caracteriza por tener lugar de forma paralela a la consecución de uno de los principales objetivos de la Unión, aquel referido al establecimiento y desarrollo del *mercado interior*³, objetivo que requiere de la eliminación de todos los obstáculos y barreras sobre las libertades europeas, especialmente la de circulación de personas –físicas y jurídicas–, bienes, servicios y capitales, no olvidemos que la integración económico-política de la UE se ha basado y se basa en la promoción de las referidas libertades.

Como resulta obvio, todos los Tratados constitutivos no dicen mucho acerca del mercado común y mercado interior, ni sobre su consecución y desarrollo, por ello, al igual que ha sucedido en otras áreas, se ha requerido la intervención del TJUE con el fin de esclarecer la incertidumbre del concepto. En este sentido, y con el fin de clarificar brevemente la cuestión, debemos referirnos a la sentencia que conoce del asunto *Gaston Schul*, en la que dicho Tribunal ha especificado y aclarado que la eliminación de las barreras y obstáculos internos no tiene otro fin que fusionar los mercados nacionales, aquellos propios de cada uno de los EEMM, en un único mercado europeo⁴.

² Martín Jiménez, A. J. «Globalización y Derecho Tributario: El impacto del Derecho Comunitario sobre las Cláusulas Anti-Elusión/Abuso del Derecho Interno» *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*. 2007. Núm. 7. Pág. 5

³ Véase artículo 3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

⁴ Véase la Sentencia del TJUE de fecha 5 de mayo de 1982, causa C-15/81, asunto Gaston Schul. Párrafo 33.

En sí, el secreto de la consecución del referido mercado está en el reconocimiento, garantía y protección de las libertades europeas, éstas serán las que permitan la unificación o fusión de los mercados nacionales en uno de carácter único. Para ello el TJUE ha desarrollado un papel ciertamente importante en lo que respecta a la interpretación, aplicación y protección de las mismas, impidiendo, en la mayoría de los casos, las discriminaciones o restricciones de tales libertades, pues, a su parecer, éstas merecen de una interpretación estrecha y cuidada al constituir elementos fundamentales en el establecimiento y desarrollo del mercado común, así como en el proceso de integración Europeo⁵.

Aparentemente el proceso de integración europeo y la implantación y desarrollo del mercado común parecen ser unos proyectos más que atractivos y positivos para los EEMM, especialmente para sus economías. Sin embargo, ello no es del todo cierto, ya que de dichos procesos, al igual que del proceso de globalización, se han derivado una serie de consecuencias negativas que han afectado a la estabilidad económica de alguno de los EEMM, principalmente a su estabilidad financiera y capacidad de autofinanciarse a través de la recaudación tributaria.

La reflexión anterior debe ser precisada debido a que el proceso de integración económico-político Europeo afecta positivamente a unos EEMM y negativamente a otros, diferencias que se han dejado percibir en el seno del Derecho Tributario, pues, curiosamente, los más beneficiados son aquellos EEMM que ofrecen regímenes tributarios más que atractivos y quienes acogen las principales estructuras elusivas e incluso evasivas a nivel Europeo, en detrimento de otros Estados que haciendo gala de la justicia económica o tributaria así como del respeto a los principios generales del Ordenamiento han visto como, entre otros aspectos, su capacidad de recaudación tributaria se ha visto más que reducida.

⁵ Schemers, H. y Waelbroeck, D. *Judicial Protection in the European Union*. Kluwer Law International. 2001 [Amsterdam] Pág. 13 y 112.

Lo que ha permitido la integración europea, ante la falta de armonización legal deseada⁶, no es otra cosa que la coexistencia de múltiples Ordenamientos Jurídicos nacionales de tradiciones jurídicas diversas y que sin lugar a dudas compiten entre sí⁷, situación que se ha logrado gracias a la interpretación del Derecho Europeo⁸, principalmente las libertades fundamentales, de forma amplia y teleológica con vistas a la consecución del referido mercado interior. Coexistencia que ha derivado en fricciones y contradicciones normativas que pueden ser empleadas por los contribuyentes con vistas a maximizar sus beneficios a través de la reducción de su carga tributaria mediante conductas elusivas tradicionales o a través de la explotación de los supuestos de doble no imposición, pues, en base a las libertades comunitarias nada impide a un contribuyente ubicarse en un EEMM con menor carga fiscal trasladando su base imponible desde aquel Estado originario de mayor presión tributaria, y que resulta ser su Estado de residencia, hacia aquél otro más atractivo en términos fiscales al resultar su

⁶ En materia de imposición directa sólo se encuentra armonizada la materia sobre reestructuraciones empresariales, operaciones entre la entidad matriz y la filial y el régimen común aplicable al pago de intereses y royalties.

Esta reducido grado de armonización legal a nivel europeo se debe a la imposibilidad de cumplir con el requisito de la unanimidad que exige el Tratado en su artículo, ya que los EEMM se manifiestan contrarios a la cesión de mayor soberanía tributaria, especialmente en materia de imposición directa, a las Instituciones Europeas, eliminado así cualquier opción de armonización legal. Véase, Grau, A. y Herrera, P. M. «The link between tax coordination and tax harmonization: limits and alternatives» *EC Tax Review*. 2003. Núm. 1. Pág. 32

Otra de las razones en las que se apoya el reducido nivel de armonización legal es el notorio conflicto de intereses protagonizado entre la UE y los EEMM, quienes desean mantener la soberanía en materia de fiscalidad directa al tratarse ésta un área de especial interés y relevancia en las economías públicas domésticas. Véase, Schön, W. *Tax Competition in Europe*. op. cit. Pág. 41.

En sí, el centro de la problemática en materia de armonización fiscal a nivel Europeo no es otro que la soberanía tributaria de los EEMM, soberanía a la que no quieren renunciar, ya que se trata de un poder estratégico y de suma importancia en lo referido a su autofinanciación, tan es así que ninguno de los Tratados constitutivos ha hecho referencia a la fiscalidad directa e incluso no se ha previsto como instrumento necesario para la consecución de los intereses propios de la Unión, y más aún cuando la integración económica conlleve, inevitablemente, una integración fiscal, véase: Meeusen, J. y Teeters, B. *L'Impatto della Costituzione Europea Sull'Imposizione: Rinnovamento Istituzionale o Mantenimento dello Status Quo*, en Di Pietro, A. *Per una Costituzione Fiscale Europea*. CEDAM. 2008 [Milán] Pág. 57-58.

Bolkestein, F. «Taxation and Competition: The Realization of the Internal Market» *European Taxation*. 2000. Septiembre. Pág. 401.

Bos, W. J. «The Changing World of European Tax Policy» *European Taxation*. 2000. Septiembre. Pág. 409 y 410

Vanistendael, F. «Memorandum on the taxing powers of the European Union» *EC Tax Review*. 2002. Núm. 3. Pág. 126

⁷ Así lo ha reconocido el Abogado General Léger en el asunto *Cadbury Schweppes* (C-196/05) en el párrafo 55 de sus conclusiones, en donde afirma que la ausencia de armonización legal en sede europea permite la competición entre los regímenes fiscales de los distintos EEMM.

En el mismo sentido: Palan, R. *Offshore and the Structural Enablement of Sovereignty*, en Hampton M. P. y Abbott, J. P. *Offshore Finance Centres and Tax Havens: the Rise of Global Capitalism*. Palgrave. 1999 [Nueva York] Pág. 18-42

⁸ Di Pietro, A. *Introduzione*, en Di Pietro, A. y Tassani, T. *I Principi Europei del Diritto Tributario*. CEDAM. 2013 [Milán] Pág. XXIII.

carga tributaria inferior por no decir nula, eludiendo, de éste modo, la normativa nacional del primero⁹.

Téngase en cuenta que la permisibilidad y validez de esta coexistencia de Ordenamientos normativos competentes entre sí se encuentra reforzada y garantizada por el principio de reconocimiento mutuo¹⁰, a través del cual cada Estado miembro tiene la obligación de respetar y aceptar la legislación y regulación existente en cada uno de los otros EEMM, pudiendo, únicamente, equipararse o sobrepasar tales Ordenamientos atractivos o más beneficiosos mediante las oportunas modificaciones o reformas legislativas. Ni que decir tiene que el principio de reconocimiento mutuo encuentra su límite o excepción en las conductas caracterizadas por el empleo abusivo del Derecho Europeo en detrimento de aquél nacional¹¹.

Al respecto se ha pronunciado en diversas ocasiones el TJUE reconociendo que no se puede privar al interesado –persona física o persona jurídica– de la protección derivada del Tratado a través de las libertades europeas por el hecho de beneficiarse de la legislación más favorable de otro Estado miembro¹². De esta forma, el TJUE permite la práctica del denominado *fórum shopping* o *tax jurisdiction shopping*¹³, a través del empleo de *conduit states* y *conduit companies*, lo que permite al contribuyente no sólo beneficiarse del foro o jurisdicción más beneficiosa, sino también de su propia legislación sustantiva, es decir, del *legal form shopping*¹⁴.

⁹ Weber, D. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedom. A study of the limitations under European Law to the prevention of Tax Avoidance*. Eucotax. Kluwer Law International. 2005. Pág. 8

Nicoleta Ionescu, R. *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*. Bruylant. 2012 [Bruselas] Pág. 169, donde, desde un punto de vista general no sólo tributario, reconoce que «*Cette délocalisation joue sur les disparités existantes entre les différentes législations nationales et sur la possibilité des particuliers de choisir celle qui leur est plus favorable*».

Véase la STJUE de 26 de octubre de 1999, asunto *Eurowings*, causa C-294/97; y STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02

¹⁰ El principio de reconocimiento mutuo fue consagrado en la Sentencia del TJUE de fecha 20 de febrero de 1979, asunto *Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung f'r Branntwein*, más conocido como *Cassis de Dijon*, causa C-120/78.

¹¹ Nicoleta Ionescu, R. *L'abus de droit ...* . op. cit. Pág. 462

¹² Entre otras, destacamos las siguientes Sentencias del TJUE:

Sentencia de 30 de septiembre de 2003, asunto *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam v. Inspire Art*, causa C-167/01, párrafo 96. Sentencia de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros Ltd.*, causa C-212/97, párrafos 27-28.

¹³ O'Shea, T. «The UK's CFC Rules and the Freedom of Establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC Subsidiaries – Tax Avoidance or Tax Mitigation» *EC Tax Review*. 2007. Núm. 1. Pág. 21 y 29.

Fontana, R. «*The uncertain future of CFC Regimes in the Member States of the European Union. Part 2*» *European Taxation*. Núm. 7. 2006. Pág. 331

¹⁴ De esta forma se permite la denominada *law shopping* o lo que es lo mismo la elección de la legislación más favorable.

Con ello, podemos considerar que, como consecuencia del estado de la integración política y económica Europea, el *tax jurisdiction shopping* constituye una parte integrante del Mercado Interior¹⁵.

Estas prácticas elusivas caracterizadas por la erosión de bases imponibles a través del traslado de los beneficios a EEMM con menor presión fiscal se ha visto acompañado por la libre competencia entre los sistemas legislativos de todos y cada uno de los EEMM, traducándose en un auténtico reparto de la carga tributaria entre alguno de éstos, nos referimos a la bien conocida competencia fiscal¹⁶ perjudicial o *harmful tax competition*¹⁷, proceso que ha traído más consecuencias que beneficios¹⁸, ya que ni siquiera ha permitido lograr una armonización indirecta, sino más al contrario, ya que cada uno de estos Estados han tratado de hacer de sus regulaciones tributarias elementos o aspectos a tener en cuenta por parte de los operadores económicos, nacionales e internacionales, a la hora de decidir en que país o Estado efectuar su inversión.

Se habla así de la *carrera hacia el abismo* o *race to the bottom*¹⁹ en forma de competencia legislativa estatal cuyo principal fin es hacer de su régimen tributario un régimen atractivo, en términos financieros y económicos, para captar y mantener el capital e inversión extranjera, especialmente aquellos flujos de capitales móviles²⁰, principalmente a través de la localización de actividades que no requieren de una presencia física completa –servicios financieros, seguros, propiedad industrial, etc.–, en detrimento no sólo de otros EEMM, sino también de Estados ajenos a la UE, a través de la erosión de las bases imponibles de éstos últimos, quienes se han visto obligados a

Véase, Looijestijn-Clearie, A. «Centros Ltd – a complete U-turn in the right of establishment for companies?» *ICLQ*. 2000. Vol. 49. Núm. 3. Pág. 628

Terra, B. J. M. y Wattel, P. J. *European Tax Law*. Wolters Kluwer. 2012 [Holanda] Pág. 915 y 916.

¹⁵ Terra, B. J. M. y Watterl, P. J. *European Tax Law*. op. cit. Pág. 647.

¹⁶ El concepto competencia fiscal se refiere al proceso interno efectuado en los Estados a través del cual tratan de hacer a su Ordenamiento tributario más atractivo, incrementando así la competitividad de los negocios nacionales y atrayendo inversión y negocios extranjeros. Véase, Pinto, C. *Tax Competition and EU Law*. Kluwer Law International. 2003 [La Haya].

¹⁷ No todos los efectos derivados de la competencia fiscal son perjudiciales, puesto que pueden ser identificados ciertos efectos más que beneficiosos para la Unión Europea y en mayor medida para la consecución y desarrollo del Mercado Interior, pues, a través de dicha competencia o lucha legislativa se está logrando una *espontánea armonización legal* a nivel Europeo. Véase Terra, B. y Wattel, P. *European Tax Law*. op. cit. Pág. 6

¹⁸ Klaver, J. A. M. y Timmermans, A. J. M. «EU taxation: policy competition or policy coordination?» *EC Tax Review*. 1999. Núm.3. Pág. 185.

¹⁹ Véase Schön, W. *Tax Competition ...*. op. cit. Pág. 30

²⁰ Villar Ezcurra, M. *Competencia fiscal lesiva y ayudas de Estado*, en Collado Yurrita, M. A. et al. *Internacionalización de las inversiones*. Bosch. 2009 [Barcelona] pág. 813

trasladar la carga tributaria hacia aquellas rentas menos móviles con vistas a mantener, al menos, la recaudación suficiente con la que sufragar los gastos derivados de la prestación de bienes y servicios públicos.

La referida carrera hacia el abismo provocada por la competencia fiscal perjudicial no sólo se lleva a cabo por una reforma del régimen tributario correspondiente, sino que la misma debe ir acompañada de la modificación de las oportunas disposiciones mercantiles y administrativas de interés para lograr la captación del capital extranjero, no olvidemos que todas las áreas del Derecho van de la mano. Nos referimos, por ejemplo, a la creación de regulaciones sobre propiedad intelectual e industrial favorables hacia el interesado, piénsese en la facilidad de registrar creaciones informáticas sin la necesidad de desvelar el denominado *código fuente*, o a través de la modificación del régimen de nacionalidad y extranjería que permita a los inversores, emprendedores o en general el capital humano extranjero obtener el permiso o régimen de residencia.

Se trata de cuestiones en las que la mayoría de los EEMM de la UE no se han detenido a reflexionar, quizás ha afrontado la cuestión de este modo Irlanda, pero aún así hay mucho camino que recorrer. Ante todo, lo que debemos evitar es el éxodo de capital tanto monetario como intelectual hacia Estados, no sólo Europeos, que ofrezcan mejores oportunidades, no ya tributarias, sino legales.

De esto modo, la coexistencia de regímenes tributarios nacionales competentes entre sí, junto con la existencia de un conjunto de libertades europeas totalmente reconocidas y garantizadas, se ha permitido a todo operador el disfrutar de las ventajas de sistemas tributarios más flexibles o beneficiosos a lo largo y ancho de esta Unión, permitiéndoles la elusión de la normativa estatal, a través, quizás, de un empleo abusivo de la normativa europea –en sí las libertades fundamentales–, perjudicando no sólo a las economías nacionales sino también al libre mercado²¹. Todo ello ha hecho que la UE sea el punto de referencia en cuanto a competencia fiscal se refiere, pues ésta es mucho mayor que en cualquier otra parte del mundo²², tan es así que muchas entidades multinacionales con base en terceros países, pongamos el caso de Estados Unidos o

²¹ Santiago, M. «Free Competition: How Tax Evasion and Tax Competition Distort Markets – The Brazilian Perspective» *Intertax*. 2010. Vol. 38. Núm. 3. Pág. 170

²² Aujean, M. «Tax Competition and Tax Planning: What Solution for the EU?» *EC Tax Review*. 2014. Núm. 2. Pág. 62

incluso algunos países árabes y oceánicos, han decidido fijar su sede principal en países Europeos como Holanda, Irlanda, Bélgica o Luxemburgo²³, países caracterizados por su regulación fiscal y por el tipo y carácter de las operaciones desde allí ejecutadas²⁴.

Todo lo anterior ha sido facilitado gracias a la interpretación funcional y económica que el TJUE ha efectuado sobre las libertades europeas, debido a que la consecución y desarrollo del Mercado Interior depende de ellas, tal ha sido la interpretación judicial que éstas han sido calificadas como *colorarios* del mercado interior²⁵.

Como consecuencia de esta *hiper-protección* de las libertades europeas a través de la jurisprudencia del TJUE se ha llegado a afirmar que existe una cierta minusvaloración del interés fiscal nacional en el ámbito comunitario, ya que, en cierto modo, éste primaría la garantía y ejercicio del Derecho Europeo independientemente del resultado o efectos sobre el Ordenamiento Nacional, en este caso sobre las arcas públicas, haciendo de dichas libertades verdaderos derechos subjetivos invocables ante los EEMM²⁶.

Ante la pérdida de recaudación experimentada por dichas arcas nacionales como consecuencia del empleo de prácticas elusivas mediante las técnicas de *froum shopping* o *tax jurisdiction shopping*, se ha pretendido poner fin a dicho problema a través de la delimitación judicial de aquellos supuestos en los que se podría limitar o restringir el ejercicio de las libertades europeas. Por ello, el TJUE ha creado y desarrollado diversas teorías jurisprudenciales que, en un principio, permitirían proteger el interés nacional referido a la protección de la integridad del sistema tributario, así como la efectividad de su capacidad de recaudación.

²³ Un tipo de práctica común en estos países son las denominadas operaciones societarias triangulares. Póngase por ejemplo aquellas estructuras en las que corporaciones no europeas –americanas, asiáticas u oceánicas– ubican en alguno de estos *atractivos* Estados europeos su entidad holding con el fin, única y exclusivamente, de minorar su carga tributaria.

²⁴ En muchas ocasiones el atractivo de éstos países no es su regulación fiscal propiamente dicha, sino la posibilidad de lograr un tipo efectivo reducido o casi nulo mediante el empleo de los denominados *tax rulings* o del importante número de Convenios para Evitar la Doble Imposición con terceros países, incluso con paraísos fiscales.

²⁵ STJUE de 9 de diciembre de 1981, asunto *Comisión v. Italia*, causas C-193/80, apartado 17.

²⁶ Sanz Gómez, R. J. *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*. Bosch. 2010 [Barcelona] Pág. 75

Martín Jiménez, A. J. «Globalización y Derecho Tributario: ...» op. cit. Pág. 6 y 7

3. 3. ¿Existe una minusvaloración del interés fiscal nacional?

Para poder dar respuesta a la cuestión que aquí nos planteamos debemos conocer en primer lugar cuales son las características básicas del régimen europeo y como afectan estas notas a los Ordenamientos Jurídicos nacionales de cada uno de los EEMM.

Como sabemos el Ordenamiento Jurídico Europeo se caracteriza por su efecto directo o capacidad de ser invocado, directa e inmediatamente, ante las Administraciones y Órganos jurisdiccionales nacionales por parte de los interesados, caracteres que ponen de manifiesto el principio de primacía, principio que sin lugar a dudas inspira a todo el Ordenamiento Europeo y que a la vez es la base del principio de efecto directo, puesto que dicho principio explica que las normas o disposiciones legales europeas priman sobre aquellas nacionales, independientemente de su rango y proveniencia.

Del mismo modo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea siempre ha atendido a un principio básico consistente en la necesidad de garantizar que el Derecho Europeo sea interpretado y aplicado de forma uniforme por todo el territorio de la Unión, evitando así que existan barreras nacionales que impidan la unidad, en su interpretación y aplicación, del Ordenamiento Jurídico Europeo.

Debido a estos principios básicos y como consecuencia del papel desempeñado por el TJUE con respecto a las libertades fundamentales se ha llegado a afirmar que en el seno de la UE, en sí de su derecho, se ha producido una «hiperprotección de los derechos de los particulares» derivándose en una «minusvaloración del interés fiscal de los Estados miembros»²⁷, especialmente en aquellos supuestos de elusión fiscal que identificábamos en el epígrafe anterior, a través del ejercicio de las libertades fundamentales referidas y como consecuencia de la plena protección que el TJUE les otorga los Ordenamientos nacionales resultan, en la mayoría de los casos, violados o afectados por tales conductas.

²⁷ Martín Jiménez, A. J. «Globalización y Derecho Tributario ...» op. cit. Pág. 7

No se debe olvidar que la supuesta hiperprotección de los derechos particulares no encuentra razón de ser alguna, y es que la primacía y eficacia del derecho europeo depende, en gran medida, de los derechos y libertades que han sido reconocidos no sólo a los particulares, sino también a las empresas, sin ellos la elaboración y desarrollo europeo, así como la integración económica y jurídica, habrían sido imposible .

Como consecuencia de este papel hiperprotector del TJUE, apoyado en y por los principios en los que se basa el Ordenamiento Europeo, surge la necesidad de replantearse si existe o no una minusvaloración del interés fiscal nacional, entendiéndose interés propio de cada uno de los EEMM.

Pese a lo expuesto, consideramos que no es posible determinar que el interés fiscal de los EEMM haya sido olvidado, encontrándose desprotegido en el ámbito Europeo, pues pese a que a nivel Europeo no exista ningún mecanismo anti-abusivo procedente del Derecho originario²⁸, a lo largo de la historia han existido una serie de mecanismos, más o menos eficaces, tendentes a la protección del mencionado interés. No obstante, podemos confirmar que se trata de mecanismos que han resultado ineficaces debido, entre otras razones, a los conflictos políticos y legislativos que caracterizan a la UE. Dentro de los instrumentos de los que disponen los EEMM para luchar contra las conductas antes referidas nos encontramos, entre otros, el proceso legislativo europeo recogido en el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea²⁹, mecanismo reiteradamente citado por el TJUE. Sin embargo, se trata de un procedimiento legislativo que, sin lugar a dudas, a recibido duras críticas, debido al carácter sumamente estricto requerido para la toma de decisiones, nos referimos al requisito de la unanimidad.

²⁸ García Prats. F. A. *Las Medidas Tributarias Anti-Abuso y el Derecho Comunitario*, en Soler Roch, M. T., Serrano Antón, F., et. Al. *Las Medidas Anti-Abuso ...* . op. cit. Pág. 167.

²⁹ La dicción literal del artículo anteriormente citado expone «*Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior*».

El origen del problema se encuentra en la falta de previsión por parte de los redactores del derecho originario europeo, especialmente el TCE y el posterior TFUE, al no prever que el ejercicio de las libertades europeas afectaría a materias sensibles, en una esfera nacional o local, como la fiscalidad directa.

Tampoco procede afirmar que el TJUE se haya desinteresado por el interés y estabilidad fiscal de los EEMM, ya que éste órgano ha tratado de identificar posibles mecanismos con los que restringir o interrumpir el ejercicio de las libertades comunitarias en situaciones en las que el interés y estabilidad fiscal estatal está en juego. Nos referimos aquí no a la doctrina anti-abuso en *stricto sensu*, sino a la teoría de los *motivos imperiosos de interés general* o, como ha denominado la doctrina europea, *rules of reasons*. El TJUE, a través de la interpretación del Derecho Europeo³⁰, ha empleado estos motivos imperiosos como elementos o instrumentos, no previstos en el Tratado, justificadores de las limitaciones o restricciones que pueden sufrir las libertades europeas frente a los abusos que de ellas se derivan sobre la normativa nacional.

Así por ejemplo, el TJUE en el asunto *Cassis de Dijon* (C-120/78) reconoció la existencia de motivos imperiosos de carácter o naturaleza fiscal, refiriéndose a la necesidad de prevenir el fraude fiscal, en términos de elusión fiscal, afirmando así la posibilidad de fijar y establecer excepciones, por ejemplo las normas anti-abuso nacionales, que creen excepciones a las libertades europeas en su aplicación, impidiendo la materialización de sus efectos o consecuencias jurídicas.

Como podemos observar, existen mecanismos, aunque sean indirectos y requieran la valoración y aprobación positiva del TJUE, que permiten proteger el interés y estabilidad fiscal de los EEMM, y es más, dentro de la totalidad de *motivos imperiosos de interés generales* reconocidos por el TJUE cinco de ellos son de naturaleza tributaria, se trata de los siguientes:

³⁰ La cuestión puede parecer contradictoria, ya que anteriormente expusimos que las conductas abusivas o elusivas se han podido materializar en sede Europea como consecuencia de la coexistencia de múltiples Ordenamientos gracias a la interpretación, amplia y teleológica, del Derecho Europeo en aras de la consecución del Mercado Interior, interpretación que a su vez ha sido empleada para crear el mecanismos que permita proteger los intereses generales de los EEMM.

1. Necesidad de preservar los controles fiscales;
2. Prevención del abuso o fraude fiscal (elusión fiscal);
3. Garantía de la coherencia del Ordenamiento tributario nacional;
4. Protección del Principio de territorialidad; y
5. Fijación de criterios jurídico-rationales sobre la distribución del poder tributario.

Pero no siempre el TJUE ha tendido a aplicar dichos motivos en la lucha contra el abuso y fraude de ley tributaria, sino que, hasta que no tuvo lugar el cambio de orientación jurisprudencial entorno a los casos *Blanckaert* (C-512/03) y *Marks & Spencer* (C-446/03), éste se caracterizó por mantener posiciones lejanas a la protección del interés fiscal nacional.

El TJUE no se ha quedado ahí, el siguiente paso que ha adoptado con el fin de proteger tal interés nacional y con el fin de reprimir las conductas elusivas ha sido la creación y desarrollo de la teoría jurisprudencial sobre la prohibición del abuso del derecho, en virtud de la misma no se permite el empleo del Derecho Europeo, sea originario sea derivado, de forma abusiva o fraudulenta con el fin de eludir o evitar el cumplimiento de la normativa nacional o con el propósito de obtener una ventaja inapropiada o fraudulenta de la normativa europea, o bien para eludir ésta última³¹. Esta cuestión será analizada en el próximo capítulo donde estudiaremos la evolución de dicha teoría como instrumento anti-elusivo y su posterior codificación como cláusula general anti-abuso.

³¹ Sentencia del TJUE de 12 de mayo de 1998, causa C-367/96, asunto Kefalas, párrafo 28.
Sentencia del TJUE de 2 de mayo de 1996, causa C-206/94, asunto Paletta II, párrafo 28.
Sentencia del TJUE de 9 de marzo de 1999, causa C-212/97, asunto Centros.
Sentencia del TJUE de 23 de marzo de 2000, causa C-373/97, asunto Dionysios Diamants c. Elliniko Dimosio e Organismos Oikonomikis Anasyghrotisis Epicheiriseon AE (OAE), párrafo 33.
Sentencia del TJUE de 23 de marzo de 2000, causa C-373/73, asunto Diamantis, párrafo 33.
Sentencia del TJUE de 23 de septiembre de 2003, causa C-109/01, asunto Akrich, párrafo 55 a 57.
Sentencia del TJUE de 19 de octubre de 2004, causa C-200/02, asunto Zhu e Chen.
Sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2005, causa C-32/03, asunto Fini, párrafo 32
Sentencia del TJUE de 21 de febrero de 2006, causa C-255/02, asunto Halifax plc et al., párrafo 68.
Sentencia del TJUE de 25 de julio de 2008, causa C-127/08, asunto Metock.

En base a estos *motivos imperiosos de interés general* y en base a la teoría sobre el abuso del derecho, el legislador nacional puede legislar medidas nacionales tendentes a la lucha contra el abuso o fraude de ley tributaria, esto es elusión fiscal –cuestión que analizaremos completamente en este trabajo–, sin embargo, y pese a la habilitación jurisprudencial que ampara al legislador nacional, debemos reconocer que el resultado ha sido desfavorable, pues en la mayoría de las ocasiones aquellas normas nacionales anti-elusión o anti-abuso no han superado aquellos requisitos o límites jurisprudenciales impuestos por el TJUE, especialmente aquel referido a la proporcionalidad.

En conclusión, la minusvaloración del interés fiscal nacional en sede europea es más ficticia que real. Desde nuestro punto de vista si existe alguna minusvaloración se debe a que todos y cada uno de los EEMM no han sabido adaptarse a la doctrina jurisprudencial que el TJUE ha vertido y vierte en materia de fiscalidad directa. Ello es así debido a que, pese a las teorías doctrinales europeas sobre la materia, los EEMM han adoptado una posición de desinterés e inmovilista defendiendo disposiciones legales contrarias al Derecho Europeo, al resultar que todo aquello vinculado a la materia de fiscalidad directa es, aún, competencia exclusiva de los EEMM, por lo que ceder al respecto constituiría una especie de renuncia indirecta a la referida soberanía tributaria.

Tal inmovilismo nacional frente a la evolución doctrinal ha llevado a que el contribuyente saque partido de ello en operaciones transfronterizas o *cross-border*, siempre en la esfera europea, que le permitieran obtener una ventaja o beneficio fiscal, pese a que la misma pudiera afectar al interés y estabilidad fiscal nacional, en éste ámbito europeo prima más la eficacia y efectividad de las libertades comunitarias que los intereses nacionales, lo que se busca no es otra cosa que una completa integración política y legal.

La cuestión a plantearse sería, más bien, si la protección otorgada ha sido suficiente y eficaz, cuestión que no nos detenemos a responder al menos directamente, pues de la lectura del presente trabajo se puede extraer una respuesta más que clarificadora.

Independientemente de los instrumentos jurídicos que han sido creados en sede europea para luchar contra este tipo de prácticas, tenemos que tener en cuenta que el interés fiscal nacional no es una cuestión ajena a los intereses europeos, puesto que el sistema de financiación de las instituciones europeas está vinculado a las contribuciones estatales, contribuciones que dependen, a su vez, del nivel de la recaudación pública nacional. Por último, resulta bien conocido el principio europeo sobre las finanzas públicas solidas, principio que, pese a que pueda parecer ciertamente indeterminado, debe inspirar la consecución de un sistema financiero sano, lo que depende, como resulta obvio, de la recaudación tributaria estatal³².

En conclusión, que exista o no una real desprotección de los intereses nacionales de naturaleza tributaria depende más de razones de política fiscal nacional que de los instrumentos y medios que la Unión pone a disposición de los EEMM.

3. 4. Relevancia y magnitud del problema

Se podría decir que el origen de la preocupación entorno la elusión fiscal se encuentra en la década de los años 70, a través de la creación del Comité en Asuntos Fiscales de la OCDE en 1971 y concretamente en 1977 mediante la delimitación de una nueva área de actuación de este Comité en los asuntos referidos a la elusión y evasión fiscal. Pese a ello, la lucha contra la elusión fiscal no ha seguido una senda activa y continua en cuanto a su ejecución se refiere, sino que durante las últimas décadas ha permanecido en la sombra.

Dicha preocupación ha vuelto a ocupar el primer puesto en cuanto a temas estratégicos y de interés político-económico se refiere como consecuencia de la nefasta crisis económica y financiera, y de deuda pública, que ha asolado, con mayor o menor intensidad, a cada uno de los países de nuestro entorno. A este contexto socioeconómico se debe el resurgir del interés por la lucha contra la elusión fiscal como consecuencia de la necesidad de asistencia financiera o financiación para operar en el mercado, sea puramente económico, político o social. Su razón de ser no es otra que si los EEMM junto a la reducción del flujo económico tienen a su vez importantes fallos que impiden

³² Soler Roch, M. T. *Presentación*, en Soler Roch, M. T. y Antón Serrano, F. *Las medidas anti-abuso ...* op. cit. Pág. 17

una tributación efectiva o bien tienen problemas en la recaudación tributaria debido a la falta de instrumentos jurídicos de lucha contra la elusión y evasión fiscal, se produce un efecto directo sobre la necesidad potencial de financiación para soportar aquellos gastos públicos en los que se ha incurrido o se va a incurrir.

La principal muestra de la magnitud de este problema es la pérdida de recaudación tributaria experimentada por los EEMM como consecuencia del traslado de bases imponibles hacia otros EEMM más atractivos³³, en términos fiscales, a través de complejas e interesantes estructuras económico-tributarias de carácter transnacional³⁴, ya que no se puede considerar abusiva o elusiva aquella conducta que pretende emplear leyes más beneficiosas de otros EEMM a través del ejercicio de las libertades europeas reconocidas y protegidas en el Ordenamiento Europeo³⁵, como tuvimos ocasión de ver anteriormente y como estudiaremos en profundidad en el capítulo IV el Ordenamiento reconoce el derecho a disfrutar de la diversidad normativa existente como consecuencia de la coexistencia de diversos Ordenamientos nacionales³⁶.

³³ Ya que si no fuera por el atractivo de su regulación tributaria no se operaría de tal forma.

Véase: Tremonti, G. «Autonomia contrattuale ...» op. cit. Pág. 372

³⁴ Una de las vías más empleadas por los contribuyentes, especialmente personas jurídicas, para minorar su carga fiscal es trasladar su sede fiscal a EEMM con una menor presión fiscal, por ejemplo Holanda, Luxemburgo e Irlanda. Este traslado societario se efectúa gracias al amparo otorgado por las libertades comunitarias, especialmente la libertad de circulación, en su modalidad de libertad de establecimiento primario y secundario, y a la prohibición impuesta a los EEMM de crear barreras que imposibiliten el desarrollo del Mercado Interior y por ende el ejercicio de tales libertades. Una vez que la sede principal, en la mayoría de los casos de la entidad holding, la operativa del grupo se basa, principalmente, en el empleo de los denominados *Transfer Pricing* o Precios de Transferencia, a través de los cuales se logra trasladar la base imponible generada en el EEMM donde el grupo a operado a través de una filiar a aquel EEMM con menor carga fiscal en la que se ubica la matriz.

En este sentido, y entre otros, véase:

Cruz Barreiro Carril, M. «National Tax Sovereignty and EC Fundamental Freedoms: The Impact of Tax Obstacles on the Internal Market» *Intertax*. 2010. Vol. 38. Issue 2. Pág. 105 y 108

³⁵ Así lo ha reconocido el TJUE de 9 de marzo de 1999, causa C-212/97, asunto Centros, véase su párrafo 27.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Sentencia del TJUE de 16 de marzo de 2006, causa C-94/05, asunto Emsland-Staerke, donde ha afirmado que no constituye abuso alguno, y por ende elusión fiscal, el hecho de que el contribuyente, haciendo uso de las libertades europeas, obtenga un tratamiento fiscal más beneficioso.

³⁶ Losurdo, F. *Il divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo. Storia e giurisprudenza*. Giappichelli. 2011. [Torino] Pág. 126

En el mismo sentido, véase la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de julio de 1986, causa C-79/85, asunto Segers.

La problemática antes referida resulta notoria, así lo han expuesto los medios de comunicación nacionales e internacionales, pero la cuantificación de éste a día de hoy resulta imposible, no existe investigación alguna que arroje una valoración exacta, es más, efectuar una valoración agregada, es decir, atendiendo a los importes eludidos en cada uno de los EEMM resultaría insatisfactorio, a muchos de estos Estados, por no decir la totalidad, se les escapan ciertas prácticas elusivas, por lo que sus valoraciones no estarían más que adulteradas, sea a la baja como a la alta. Es por ello por lo que tendremos que esperar al trabajo conjunto de la Eurostat, Comisión Europea y EEMM para conocer el importe económico movido por las prácticas elusivas³⁷, no obstante podemos anticipar que las cifras eludidas a nivel Europeo se encuentran entre los 50 – 70 billones de euros³⁸.

El efecto principal de la pérdida de recaudación tributaria es la incapacidad de hacer frente al incremento, cada vez más importante, de los gastos públicos como consecuencia de la inversión pública en bienes y servicios de dicha naturaleza. Dicho efecto se traslada y manifiesta, especialmente, en la carga tributaria a la que el ciudadano de a pie, digamos el trabajador común³⁹, tiene que hacer frente, es decir, ante la pérdida de recaudación tributaria procedentes de rentas empresariales –pues baste recordar que son éstas quien experimentan una mayor volatilidad a través de técnicas elusivas– se produce un traslado de la carga tributaria hacia rentas menos móviles⁴⁰, aquellas que les son propias a los trabajadores. Así ha quedado demostrado en diversos estudios tanto nacionales como supranacionales⁴¹, donde queda patente el traslado de dicha carga tributaria independientemente de los cambios, a la baja, de los salarios mínimos percibidos por este colectivo, desencadenándose una redistribución injusta de la riqueza y por ende de la carga tributaria. Por ello se podría decir que la elusión fiscal

³⁷ Así lo comunicó la Comisión Europea en su Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo el 18 de marzo de 2015 sobre *Transparencia Fiscal en la lucha contra la elusión y evasión fiscal*. Con referencia COM(2015) 136 final. Pág. 6

³⁸ Véase: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_en.htm#_ftn1

³⁹ Ello se debe a que curiosamente la capacidad de eludir impuesto aumento a la par que se incrementa la capacidad de pago, incremento que no se experimenta por igual en las rentas fijas o menos móviles, como aquellas procedentes del trabajo, por lo que el perjudicado siempre resulta ser el contribuyente de a pie. Véase: The Institute for Fiscal Studies. *Tax Avoidance: A report by the Tax Law Review Committee*. 1997. Noviembre. Pág. 4.

⁴⁰ Sobre el asunto, véase: Wilson, D. y Wildasin, D. E. «Capital Tax Competition: Bane or Boon» *Journal of Public Economics*. 2004. Núm. 88. Pág. 1073

⁴¹ Para un estudio más detallado de la cuestión atiéndase al estudio elaborado por la OCDE titulado *Tax burdens on labour income continue to rise across the OECD*, donde se puede contempla un estudio comparado a nivel internacional. Documento disponible en: <http://www.oecd.org/newsroom/tax-burdens-on-labour-income-continue-to-rise-across-the-oecd.htm>

o planificación fiscal perjudicial pone en riesgo la pervivencia del Estado de Bienestar, ya que de no existir tributos o de no existir una recaudación efectiva y justa de los mismos el sostenimiento de los bienes y servicios públicos ofertados sería más que inviable⁴².

Dicha problemática no sólo se encuentra en nivel individual o particular de cada uno de los EEMM, sino que la elusión fiscal también deja ver sus efectos negativos en el seno de la Unión Europea y especialmente en el Mercado Interior, donde el principio de neutralidad fiscal se ve más que afectado, ya que el tributo como tal es un elemento que puede distorsionar el funcionamiento del referido mercado, éste se constituye como variable a tener en cuenta a la hora de acometer la correspondiente decisión de inversión, por lo que la tributación es un elemento que influye en la decisión de invertir en un mercado u otro⁴³.

Pese a lo expuesto, parece que no a todos despierta el mismo grado de preocupación, hay quien considera que las prácticas elusivas son beneficiosas para las arcas públicas. Con estas ideas nos encontramos a BRACEWELL-MILNES⁴⁴, quien viene a manifestar que no hay razón alguna para creer que la elusión fiscal incrementa en lugar de reducir la carga fiscal sobre aquellos ciudadanos que pagan religiosa y legalmente sus impuestos, afirmando, incluso, que la elusión fiscal incrementa el flujo de ingresos fiscales. La cuestión no se detiene ahí, ya que continúa afirmando que dicha elusión hace posible la reducción de las distorsiones fiscales entre Estados, considerando innecesaria toda medida de lucha contra estas prácticas al considerar que sólo ocasionan un coste para ambas partes.

⁴² Holmes, S. y Sunstein, C. R. *The cost of rights. Why Liberty depends on Taxes*. Norton & Company. 2000. [Nueva York]

Gallo, F. *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*. Marcial Pons. 2011 [Madrid]

⁴³ Green, R. A. «The Troubled Rule of Nondiscrimination in Taxing Foreign Direct Investment» *Law and Policy in International Business*. 1995/1995 Núm. 26. Pág. 124.

Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation. Ruding Report. Office for Official Publication of the European Community. 1992 [Luxemburgo] Pág. 36

⁴⁴ Bracewell-Milne, B. *The Economics ...* . op. cit. Pág. 7, 69 y 108

En parte tiene razón, como dejamos ver anteriormente, una de las causas originarias de la elusión fiscal se encuentra en la competencia fiscal entre Estados Miembros, por eso BRACEWELL-MILNES considera que las conductas elusivas traen como resultado una equiparación de las regulaciones tributarias entre los EEMM, sin embargo la realidad práctica es totalmente distinta, ya que esta *competencia fiscal* se ha convertido en una *competencia fiscal perjudicial* donde los EEMM se han visto involucrados en una lucha legislativa independientemente del coste en ingresos públicos que ello conlleve.

Del mismo modo, el propio BRACEWELL-MILNES⁴⁵ continúa afirmando que de las conductas elusivas se desprenden efectos más que beneficiosos para la comunidad contributiva, es decir, para el contribuyente. Dicho autor manifiesta que la elusión fiscal necesariamente supone un coste o un perjuicio para el fisco, perjuicio al que están más expuestos los países o Estados con una mayor carga impositiva al percibir una menor contribución. El fundamento de tal afirmación se basa en la presunción de que las conductas elusivas derivarían en mayores percepciones monetarias por parte de los contribuyentes, lo que se traduciría en una mayor recaudación tributaria a través de otras figuras impositivas distintas de aquellas que fueron eludidas, o a través de la reducción de la oferta o calidad de los bienes y servicios públicos ofrecidos.

Pese a lo expuesto, desde nuestro punto de vista el razonamiento propuesto por el mencionado autor es totalmente reprehensible y rechazable, se opone al espíritu y fin de las previsiones, en muchos Estados constitucionales, sobre la contribución para el sostenimiento de los gastos públicos con el fin de lograr una oferta digna de servicios y bienes públicos tanto para aquellos con mayores ingresos como para aquellos que si no fuera por la oferta estatal no percibirían y no disfrutarían de ninguno de los servicios que a día de hoy nos son tan básicos. A ello se debe uno de los principales argumentos en contra de la elusión fiscal ya que ésta viola la igualdad horizontal al no gravarse los ingresos de la misma forma, es decir, debido al traslado de la carga impositiva hacia rentas menos móviles y que por ende no resultan objeto de prácticas elusivas. Por ello los gobiernos nacionales apoyan su preocupación sobre las consecuencias en la igualdad

⁴⁵ Bracewell-Milnes, B. *The Economics* op. cit. Pág. 98

fiscal, en los efectos sobre los presupuestos, en la distorsión de la competencia internacional y en los flujos de capital⁴⁶.

Las afirmaciones de dicho autor carecen de una realidad práctica puesto que la elusión tributaria no reporta un incremento de la capacidad económica del contribuyente de a pie, capacidad gravable a través de otras figuras –piénsese en el impuesto sobre la renta personal–, es decir, los importes eludidos por las grandes empresas o patrimonios no se traducen en el incremento de las rentas del trabajo a percibir por los trabajadores o de rentas mobiliarias o inmobiliarias de los grandes contribuyentes, es más, en muchas ocasiones aquellas cantidades eludidas ni si quiera se mantienen dentro de las fronteras del Estado afectado, por lo que, difícilmente la Hacienda Pública recuperaría dicho importe a través de otras figuras impositivas.

En estas alegaciones, razones o causas es donde encuentra el apoyo y razón de ser las medidas adoptadas por los Estados para afrontar la lucha contra la elusión fiscal, especialmente sobre el deseo de evitar la pérdida de recaudación tributaria y sobre la intención de evitar el desequilibrio concurrencial entre aquellas empresas o grupos empresariales que tienen medios para diseñar y ejecutar este tipo de estructuras y aquellas que no los tiene, al fin y al cabo, este último aspecto también se vería recogido en la intención de mantener la igualdad tributaria.

Sin embargo el problema central de la lucha contra la elusión fiscal o contra las conductas abusivas no es la escasez de medios, sea personales o materiales, o la buena intención de las entidades interesadas en ellos, sino que el principal problema es que las técnicas elusivas están en una continua y dinámica evolución, mientras que la actividades legislativas y administrativas a través de las cuales se crean y aplican medidas legales anti-abuso o anti-elusión son más que lentas, y en muchas ocasiones dependiente de la orientación política nacional y europea. Sucede que cuando se ha querido instaurar un mecanismo de lucha contra una modalidad específica, incluso en ocasiones general, de elusión fiscal, dicha norma ha quedado totalmente obsoleta, ya que el contribuyente a través de sí mismo o a través de sus respectivos asesores fiscales, contables y legales ha creado otras más novedosas y complejas que escapan del ámbito

⁴⁶ OCDE *International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*. 1987 [París] Pág. 11

de aplicación de aquélla, perdiendo ésta toda su eficacia al carecer de ámbito de aplicación.

Es por este carácter dinámico de las técnicas elusivas por el que se pretende luchar contra la elusión fiscal a través de las denominadas cláusulas generales anti-abuso o anti-elusion, o como son conocidas en la jerga británica *General Anti-Avoidance Rules –GAAR–*.

La afirmación anterior requiere de cautela, pues no se puede decir que, generalmente, una GAAR goza de mayor eficacia y aplicabilidad en la lucha contra la elusión fiscal, ello dependerá de su estructura y de la redacción que se de a los conceptos que constituyen su ámbito de aplicación, en muchas ocasiones dichas cláusulas gozan de una notable imprecisión derivada del empleo de los denominados conceptos jurídicos indeterminados, lo que perjudica no sólo al contribuyente en cuando a la certeza legal y seguridad jurídica se refiere, sino también a la propia Administración Tributaria.

3. 5. Los responsables de la elusión fiscal

Una vez expuesta la problemática y la magnitud de sus efectos, debemos preguntarnos quiénes son los responsables de este tipo de conductas y especialmente de la pérdida de recaudación tributaria.

La respuesta genérica que se da es que los responsables serían aquellos que llevan a cabo la planificación y ejecución de este tipo de estrategias elusivas, sin embargo no es una respuesta totalmente correcta.

Desde un punto de vista legal no es correcto afirmar que son los contribuyentes, sean personas físicas o jurídicas, y sus respectivos asesores fiscales y legales los responsables de los efectos derivados de las conductas elusivas, ya que como hemos venido analizando en los capítulos anteriores todo contribuyente tiene el derecho de organizar su patrimonio de aquella forma que le reporte un mayor ahorro fiscal, siempre, claro está, con el límite del empleo abusivo de sus prácticas.

Distinto es que podamos afirmar que desde un punto de vista moral o ético este tipo de conducta reciba una negativa consideración como consecuencia de la reducción de la recaudación tributaria mientras el nivel y calidad de los servicios y bienes públicos parece que aumenta o al menos se mantiene. Sin embargo, desde nuestro humilde punto de vista ya hemos expuesto que no somos quién para verter dichos juicios de valor, cada uno, entendamos cada contribuyente, es completamente libre de dejarse guiar por los juicios y principios morales que estime oportunos, aspectos que sin lugar a dudas caen fuera de la legalidad.

Dejando de lado la posible responsabilidad del contribuyente y/o de sus asesores legales y fiscales, debemos centrarnos en la causa originaria que ha permitido el desarrollo y materialización de este tipo de prácticas, causa que en ningún momento se encontró, al menos directamente, en manos del contribuyente.

Es reiterada la doctrina que afirma que el máximo y principal responsable es el legislador, como afirma FERREIRO LAPATZA⁴⁷, éste es el «*responsable de una buena legislación*». Esta responsabilidad deriva de la causa de la que trae lugar las prácticas elusivas, o lo que es lo mismo, el aprovechamiento de los defectos del sistema fiscal, ya que el contribuyente, conocedor del estado de la legislación, planifica y diseña sus operaciones con el fin de obtener un tratamiento fiscal mas beneficioso para sus intereses.

La responsabilidad del legislador también se sustenta en el bien conocido principio de legalidad, «*no puede someterse al tributo si no es a través de la reforma de la ley*»⁴⁸, sometimiento que resulta materialmente imposible ante la insuficiencia e inconsistencia de la regulación jurídica actual, la cual se caracteriza por resultar incoherente y con un gran número de lagunas, fricciones y contradicciones que permiten, sea en una esfera nacional sea en una esfera supranacional, efectuar operaciones tendentes a la elusión fiscal.

⁴⁷ Ferreiro Lapatza, J. J. «Economía de opción, fraude de ley, ... » op. cit. Pág. 53

⁴⁸ Falcón y Tella, R. «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura» *Quincena Fiscal*. 1995. Núm. 18. Pág. 8.

Por tanto, el origen de estas prácticas se encuentra en lo que podemos denominar defectos de la técnica legislativa, defectos que han de combatirse con la requerida diligencia legislativa y a través de una depurada técnica jurídica en cuanto a la elaboración de normativa fiscal se refiere⁴⁹.

De todo lo expuesto podemos concluir que es el legislador el verdadero responsable de los efectos, principalmente negativos, derivados de las técnicas y estrategias de elusión fiscal, por lo que la solución más eficaz y satisfactoria para hacer frente a esta problemática es a través de una técnica legislativa, tanto en lo que se refiere al aspecto gramatical como al aspecto técnico, a la hora de efectuar modificaciones o creaciones de normas tributarias, o lo que es lo mismo, guardar una mínima diligencia debida a la hora de legislar, ante todo se debe evitar la introducción asistemática de nuevas disposiciones normativas, ya que el exceso normativo y la pérdida de generalidad del sistema hacen de éste un sistema ineficaz e incoherente⁵⁰.

Cuando afirmamos que la responsabilidad reside en el legislador no nos limitamos única y exclusivamente al legislador nacional, sino que también nos referimos al legislador europeo. Ello se debe, como ya sabemos, a que las estrategias de planificación fiscal se desarrollan en la esfera supranacional, donde también encuentra aplicación la normativa europea, con un mayor o menor grado de armonización dependiendo del área de que se trata. Ha sido el lento, por no decir nulo, proceso de armonizador europeo quien ha facilitado, en cierta medida, la ejecución de este tipo de prácticas, ya que los contribuyentes se han empleado en su beneficio aquellas fricciones legales y contradicciones jurídicas existentes en el derecho europeo como consecuencia de esta falta de armonización legal y como consecuencia de las fricciones y contradicciones derivadas de la coexistencia de múltiples Ordenamientos Jurídicos con tradiciones jurídicas más que diversas.

⁴⁹ Simón Acosta, E. «Fraude de ley y bonos austriacos (II)» *Revista de Jurisprudencia Tributaria*. 2001. Núm. 8. Pág. 17.

⁵⁰ Espejo Poyato, I. *La jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo sobre las medidas antielusión de los Estados Miembros*, en Collado Yurrita, M. A. y Moreno González, S. (coords.) *La Lucha contra el Fraude Fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*. Atelier. 2008 [Barcelona] Pág. 51 – 52.

El carácter deficitario de la armonización legal al menos en materia de fiscalidad directa se debe, como ya hemos tenido oportunidad de referir, a la dificultad existente en el seno europeo a la hora de adoptar dichas medidas, pues se requiere la unanimidad para acometer cualquier tipo de decisión legislativa. Como resulta obvio, se trata de un requisito difícil de alcanzar, puesto que no todos los EEMM están dispuestos a ceder parte de su soberanía en la materia a cambio de lograr una equiparación o armonización del sistema, ello debido a que la fiscalidad constituye un área estratégica dentro de sus fronteras, de ella depende no sólo el nivel y volumen de recaudación tributaria, sino también el tipo de políticas, principalmente económicas y sociales, a realizar.

Al respecto resulta interesante citar la clasificación que ha efectuado WHATELET sobre el carácter de los distintos EEMM ante un proceso armonizador. En primer lugar se encuentran aquellos que votan en contra por razones estrictamente políticas, como es el caso, entre otros, de Reino Unido, Holanda y Alemania, en ciertas ocasiones. Otro grupo está constituido por aquellos en los que existe una aparente paz fiscal como consecuencia del escaso número de cuestiones prejudiciales, destacamos a España, Portugal y Grecia. Por último, están aquellos EEMM que prefieren seguir el modelo de la competencia fiscal, en ocasiones agresiva⁵¹, como es el caso de Irlanda o Luxemburgo.

3. 6. Instituciones preocupadas

Es hora de exponer como han percibido tal situación las instituciones nacionales e internacionales interesadas en la materia al tratarse de un tema de interés supranacional⁵². Para ello, diferenciaremos tres ámbitos, dos ámbitos supranacionales, el Europeo y el internacional en sentido estricto, y el ámbito nacional.

⁵¹ Whatelet, M. *Un ejemplo de desencuentro: la fiscalidad directa (¿Un reto armonizador?)*, en Martínez de Velasco, J. H. y Zamora Zaragoza, F. J. *La articulación entre el Derecho de la Unión y los Derechos nacionales: algunas zonas de fricción*. Centro de Documentación Judicial. Consejo General del Poder Judicial. 2007 [Madrid] Pág. 180 y 181.

⁵² Melis, G. «Evasione ed elusione fiscale internazionale e finanziamento dei diritti social:recenti trends e prospettive» *Rassagne Tributaria*. 2014. Núm. 6. Pág. 1284.

3. 6. 1. Nivel Nacional

Comenzamos exponiendo la situación experimentada y compartida por la mayoría de los EEMM que han sufrido la ya mencionada pérdida de recaudación tributaria.

Dichos Estados comparten un malestar general al haber experimentado, en primera persona, la impotencia de ver como su capacidad de recaudación tributaria, la neutralidad fiscal, la distorsión competencial entre los contribuyentes y el fracaso del principio de justicia fiscal se tambalean como consecuencia de éstas prácticas⁵³, cuestión que se acentúa ante la imperfección de la integración económica y política en el seno de la UE. Ello ha hecho que muchos de estos EEMM se manifiesten, algunos de forma directa a través de sus representantes políticos y otros de forma indirecta a través de personalidades en la materia, exponiendo que la situación agonizante se debe a la falta de cooperación y protección otorgada por la UE, donde la mayoría de las decisiones, nos referimos a las decisiones sobre la armonización legal⁵⁴, son adoptadas más que por razones de integración por razones políticas.

Ante esta situación los EEMM han comenzado a adoptar posturas y políticas con las que defender sus intereses, postura que en la mayoría de los casos constituye una exigencia misma derivada de los principios fundamentales de los Ordenamientos Tributarios nacionales, así, por ejemplo, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional español quien ha considerado que sin una efectiva represión de la elusión fiscal «*se produciría una distribución injusta en la carga tributaria*» como consecuencia de que «*lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidades de defraudar*»⁵⁵, por lo que tal represión se efectúa en base al principio de capacidad económica⁵⁶. Por este motivo, la gran mayoría de los EEMM,

⁵³ Raponi, D. *La Estrategia de la Unión Europea contra el Fraude Fiscal*, en Collado Yurrita, M. A. y Moreno González, S. (coords.) *La Lucha contra el Fraude Fiscal. ...* . op. cit. Pág. 16

⁵⁴ Sin lugar a dudas una labor armonizadora eficaz y completa de las áreas legales, como por ejemplo la fiscalidad directa, permitiría acabar con este tipo de prácticas elusivas, lográndose, así, una distribución solidaria y justa de la recaudación tributaria que le corresponde a cada uno de los EEMM.

⁵⁵ Véase la STC 110/1984 de 26 de noviembre, fundamento jurídico 3º; STC 76/1990 de 26 de abril, FJ. 3º; STC 50/1995 de 23 de febrero, FJ. 6º; STC 46/2000 de 17 de febrero, FJ 6º; y STC 189/2005 de 7 de julio, FJ. 2º.

⁵⁶ No obstante lo expuesto, el fundamento constitucional referido al principio de capacidad contributiva como base contra las prácticas elusivas no resulta tan claro como debería, ya que la referida capacidad se refiere a la riqueza que cada contribuyente manifiesta en la realización de los hechos imponibles tasados en la propia normativa tributaria. Si entendemos que la elusión fiscal o el fraude de ley tributaria conlleva

facultados para introducir en sus Ordenamientos medidas anti-elusivas preventivas o represivas⁵⁷, han decidido, a través de la creación de grupos de trabajos formados por expertos en la materia, proponer medidas legales con las que hacer frente a las técnicas de elusión fiscal en base a parámetros y orientaciones que serían más propios de etapas pre-globalización o economías nacionalistas⁵⁸, labor más que difícil, ya que si se quiere lograr actuar de forma eficaz y eficiente tales medidas tendrán que ser conforme al Derecho Europeo, principalmente a la doctrina jurisprudencial sobre la materia emanada del TJUE, doctrina de obligado cumplimiento por parte de las autoridades nacionales.

Así ha sucedido, por ejemplo, en la medidas nacionales cuyo objetivo es la lucha contra determinadas técnicas o estratégicas elusivas, nos referimos a las medidas anti-elusivas especiales, como las denominadas *CFC* o *Thin Capitalization* o las medidas en precios de transferencia, medidas que han sido desaprobadas por el TJUE por considerarlas contrarias al Derecho Europeo⁵⁹, principalmente por no respetar el principio de proporcionalidad.

Pese al intento legítimo de los Gobiernos afectados, muchas de sus medidas resultan contrarias al Derecho Europeo, derecho con efecto y eficacia directa sobre los Ordenamientos nacionales, por lo que en ciertas ocasiones esa lucha no encuentra su razón de ser. Por ello se podría afirmar que el hecho de pertenecer a la UE tienen sus ventajas e inconvenientes. Centrándonos en los inconvenientes, tomamos la licencia en afirmar que, en lo que respecta a materia de fiscalidad directa, las medidas son adoptadas conforme a parámetros políticos, olvidando la protección del interés fiscal de los EEMM hasta el momento en el que la violación resulta más que evidente y notoria a

la no realización del hecho imponible difícil resultará el computo de la referida capacidad, y más cuando pueden ser tratadas como prácticas elusivas o en fraude de ley aquellas legítimas y legales, nos referimos a las economías de opción y a la planificación fiscal legítima. De ahí la necesidad de codificar una adecuada cláusula anti-elusiva en base al cumplimiento y respeto de ciertos principios y requisitos.

⁵⁷ Así lo ha manifestado reiteradamente el TJUE, como ejemplo señalamos el caso Centros, en su apartado 24.

Esta facultad no está reconocida, única y exclusivamente, en el Ordenamiento Europeo, sino que también los Ordenamientos nacionales así lo han reconocido. Ponemos el caso del Ordenamiento español donde, en base al artículo 31 de la Constitución española, el Tribunal Constitucional español a través de la sentencia 76/1990 de 26 de abril expuso que «*el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del debido respeto a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias*».

⁵⁸ Jeffery, R. J. *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*. Wolter Kluwer. 1999 [La Haya] Pág. 16

⁵⁹ Esta cuestión será analizada a lo largo de los próximos capítulos cuando se trate la doctrina de abuso de derecho europeo emanada del TJUE.

los ojos de cualquiera de los ciudadanos, lo cual ha sucedido, única y exclusivamente, en el contexto económico que hemos estado viviendo a lo largo de esta última década, o lo que es lo mismo, en épocas de hegemonía económica y fiscal la propia UE ha encubierto aquellas conductas cuyo objetivo era la elusión fiscal, y ello debido a razones puramente políticas, ya que los EEMM que se benefician de éstas son, curiosamente, EEMM fundadores de la UE, los que más capacidad de voto, decisión e influencia ostentan en el seno de la misma⁶⁰.

Pese a la situación económica y política que caracteriza a la UE, los EEMM han adoptado sus políticas de lucha contra la elusión y abuso fiscal amparándose en sus respectivas Constituciones, y es que la lucha contra la elusión fiscal ostenta una clara legitimidad constitucional al tratarse de uno de los interés públicos a los que da cobertura esta Carta magna. No olvidemos que uno de los aspectos comunes y compartidos por la mayoría, por no decir todos, los EEMM es la previsión constitucional del deber de contribuir, por parte de los ciudadanos, al sostenimiento de los gastos públicos, mandato legal en el que se sustenta la lucha nacional contra la elusión de la normativa tributaria, ya que de no ser así, «*se produciría una distribución injusta de la carga fiscal*», al producirse lo que hemos venido identificando como un traslado de la carga tributaria hacia aquellos contribuyentes que no pueden efectuar conductas elusivas, pues «*lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*»⁶¹, argumentación que encuentra su base en el principio de capacidad económica en su acepción o perspectiva solidaria que busca la distribución justa y equitativa de la carga tributaria.

⁶⁰ Prueba de ello es el escándalo –llamado así por los legos en Derecho– acaecido en Luxemburgo como consecuencia de los acuerdos tributarios o *tax ruling* pactados entre el Gobierno luxemburgues, a través de su ministro de finanzas, y las principales multinacionales, acuerdos mediante los que éstas lograban minorar su tributación a nivel mundial gracias a las estructuras societarias creadas al efecto. Como es bien sabido, dicho escandalo ha salido a la luz en un momento caracterizado por la crisis económica y financiera que la mayor parte de los países viene sufriendo desde mediados de 2006. Aspecto más que llamativo es el hecho de que dichos acuerdos existan incluso desde décadas previas a la explosión de éste hito económico al que llamamos crisis económica y financiero, con ello únicamente perseguimos mostrar que la consciencia y preocupación sobre los efectos negativos de las práctica elusivas ilícitas surgen, exclusivamente, en aquellas etapas en las que la capacidad de recaudación estatal se ve mermada, es decir, en situaciones de crisis económica y financiera.

⁶¹ Véase el Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril.

Sin embargo, hay parte de la doctrina que considera que la lucha contra la elusión fiscal no es un mandato de la Constitución, véase GARCIA AÑOVEROS⁶².

Pese a tal consideración, desde nuestro punto de vista creemos que si existe habilitación constitucional para luchar contra la elusión o abuso fiscal, ya que la misma encuentra su justificación en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en base a los parámetros de igualdad y generalidad que deben inspirar a todo sistema tributario justo⁶³. Así lo han recogido ciertas Sentencias clásicas provenientes del TC, entre ellas señalamos las SSTC 214/1994 de 14 de julio, 50/1995 de 23 de febrero y 182/1997 de 28 de octubre.

En conclusión, serían estas razones constitucionales las que legitiman y apoyan la adopción de medidas contra las conductas elusivas o abusivas, por lo que las denominadas cláusulas anti-elusivas, generales o especiales –objeto de análisis en los próximos capítulos–, obtienen su razón de ser en dichas previsiones constitucionales, y es que la mejor vía para luchar contra estas prácticas es a través de las habilitaciones legales dispuestas por el propio legislador a través de las cuales se permite a la Administración tributaria y, en su caso, a los jueces, reprimir este tipo de prácticas, ya que, pese a que la lucha contra la elusión pueda ser considerada un mandato constitucional se deben respetar los principios que inspiran nuestro Ordenamiento jurídico. Nos estamos refiriendo a la necesidad de respetar el principio de legalidad, en su expresión de reserva de ley y tipicidad, a la hora de legislar medidas anti-elusivas, así como al respeto al principio de confianza legítima que ampara al contribuyente.

⁶² García Añoveros, J. *Una nueva Ley General Tributaria: problemas constitucionales*, en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Tirant lo Blanch. 1999. [Valencia] Pág. 104

⁶³ Así lo han recogido también ciertos autores en la materia, entre los que destacamos a: Cuberto Truyo, A. *La simplificación del Ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Marcial Pons. 1997. [Madrid]. Pág. 33

García Novoa, C. *La cláusula antielusiva ...*. op. cit. Pág. 98

Carraro, L. *Il negozio in frode alla legge*. CEDAM. 1942. [Padua]. Pág. 170

Resulta oportuno referirnos brevemente a como operan los Estado a la hora de afrontar la lucha contra la elusión fiscal. Es cierto que los Estados se caracterizan por actuar individualmente, pero la última tendencia para hacer frente a este tipo de conductas se basa en la creación de grupos de trabajo especializados en materia de fiscalidad europea e internacional, cuyo fin principal es la lucha contra la elusión fiscal. Esta tendencia no se ha limitado únicamente al ámbito nacional, sino que son varias las administraciones tributarias nacionales las que han decidido unirse a otras de terceros Estados con el fin de cooperar en esta lucha de forma más eficaz, un ejemplo de ello es el *Joint International Tax Shelter Information Center*, en el que participan las administraciones tributarias de Canadá, Australia, Reino Unido y Estados Unidos, otro ejemplo lo constituiría la actuación conjunta de las autoridades estatales en base a las cláusula de colaboración e intercambio de información de los CDI o su homóloga europea. Del mismo modo, dicho interés global también se pone de manifiesto en entidades e instituciones supranacionales, como la UE, OCDE y el G20, entre otras, actúan sobre la materia.

Desde un punto de vista comparado y con vistas a nutrir las aportaciones efectuadas en esta tesis identificamos algunas referencias sobre el asunto efectuadas por países vecinos en las que el lector podrá profundizar sobre el asunto.

En Grecia, uno de los países que sin lugar a dudas ha sufrido más durante la crisis económica, se han adoptado diversas medidas tendentes a la lucha contra la elusión y evasión fiscal, con el fin de incrementar la recaudación pública, así por ejemplo nos encontramos con la Decisión del Congreso de 12 de julio de 2011⁶⁴.

Chipre también se ha unido a la lucha contra la elusión y evasión fiscal pese a lo que pudiera parecer en un principio, pues no olvidemos que se trata de uno de los EEMM de la UE con la menor carga impositiva, lo que invita a realizar ciertas conductas o estrategias fiscales. Dicho país ha adoptado una serie de recomendaciones en las que invita a participar en la lucha contra este tipo de actividades⁶⁵.

⁶⁴ Decisión del Congreso griego de 12 de julio de 2011. OJ L296/38, en especial véanse los artículos 2.1 (a), (b), artículo 2.2. (d) y artículo 2.4 (c)

⁶⁵ Recomendación del Consejo de 10 de julio de 2012 sobre la reforma nacional del Programa 2012 y sobre a entrega al Consejo de la opinión sobre el Programa de Estabilidad (2012-2015 [2012] OJ C219/13).

Portugal también ha seguido los pasos anteriormente expuestos a través de una serie de Decisiones de Implementación del Consejo⁶⁶.

Por último, Italia también ha visto como su normativa anti-elusiva ha sido perfeccionada a través de la introducción de un nuevo artículo 10 bis en el Estatuto del Contribuyente Italiano, disposición normativa que procede a la codificación de la teoría anti-abusiva de origen europeo⁶⁷.

Ni que decir tiene que las referidas medidas adoptadas por los EEMM han sido orientadas y acompañadas por los esfuerzos y recomendaciones emitidos en las esferas supranacionales, como por ejemplo a nivel europeo por parte de la UE, especialmente por la Comisión, y a nivel internacional por parte de la OCDE.

Para concluir, afirmamos que en muchas ocasiones la solución se encuentra en modificar los textos normativos sustituyéndolos por otros más depurados. No obstante en la mayoría de las ocasiones no sería suficiente e incluso posible, ya que se convertiría en una especie de juego entre el contribuyente y el legislador, al verse obligado éste último a reaccionar frente las nuevas estructuras elusivas creadas por el contribuyente o sus asesores, e imposible debido a que si un Estado quiere captar inversión extranjera debe hacer de su régimen fiscal un régimen atractivo, por lo que en muchas ocasiones tendrá que ceder en la lucha contra la este tipo de prácticas. Sin lugar a dudas, la solución más eficaz sería la introducción de una cláusula general anti-abuso acompañada de periódicas reformas legislativas, medida que debe ser afrontada no sólo desde un punto de vista estatal, sino también supranacional.

Recomendación del Consejo de 10 de julio de 2012 sobre la Reforma Nacional del Programa 2012 de Polonia y la entrega al Consejo de la Opinión sobre el Programa de Convergencia de Polonia (2012-2015 [2012] OJ C219/65)

⁶⁶ Decisión de Implementación del Consejo de 30 de mayo de 2011 [2011] OJ L159/88

Decisión de Implementación del Consejo de 7 de diciembre de 2010 [2011] OJ L30/34

⁶⁷ Véase el Decreto Legislativo de diciembre de 2014.

3. 6. 2. Nivel supranacional

En este nivel o esfera supranacional afrontaremos el punto de vista y las actuaciones adoptadas en el seno de la Unión Europea y a nivel internacional, entendiéndose OCDE.

2. 6. 2. 1. Nivel Europeo

El paso de los años ha hecho que las instituciones Europeas adopten una postura de preocupación ante las conductas elusivas debido, especialmente, a la denuncia social y política vertida por alguno de los EEMM, curiosamente aquellos más perjudicados por las mismas. Sin embargo, hay una serie de razones de peso de carácter europeo que son las que hacen que estas instituciones se muestren desconcertadas y preocupadas ante las prácticas que aquí estudiamos, dichas razones son, principalmente, la distorsión de los *movimientos de capital y competición empresarial*⁶⁸, razones que afectan de lleno a la consecución del Mercado Interior.

A día de hoy la UE dispone de distintos instrumentos institucionales trabajando en la materia, nos referimos tanto al departamento de fiscalidad europeo de la Comisión Europea o TAXUD⁶⁹, como a la *Oficina Europea de Lucha contra el Fraude*⁷⁰.

En un primer acercamiento al respecto se puede observar que el Derecho Europeo originario no contempla ningún mecanismo de reacción frente al empleo abusivo de las disposiciones, derecho y libertades reconocidas y garantizadas por el Derecho Europeo en contra del derecho nacional o en contra del propio Derecho Europeo⁷¹, lo que podría dar a pensar que la lucha contra la elusión fiscal carece de interés europeo.

⁶⁸ Kofler, G., Mason, R. y van Thiel, S. *Tax Evasion and Tax Avoidance: Symposium on EU Tax Policy*. Lexis Nexis. 2011 [Viena] Pág. 35 - 36.

⁶⁹ Véase http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_en.htm

⁷⁰ Véase http://ec.europa.eu/anti_fraud/index_es.htm

⁷¹ García Prats, F. A. *Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario*, en Soler Roch, M. T. y Serrano Antón, F. *Las medidas anti-abuso ...* . op. cit. Pág. 167.

Se podría decir que, tras un periodo de indiferencia política sobre estas conductas, a día de hoy la lucha contra el fraude, elusión y abuso constituye un objetivo a perseguir en la esfera europea⁷², y es que se estima que la pérdida de recaudación tributaria en el ámbito europeo es de 1 trillón de Euros⁷³, incluyendo conductas evasivas, lo que se quedaría entre 50 – 70 billones de euros el importe total que, aparentemente, resulta eludido a nivel Europeo⁷⁴.

Las instituciones europeas, en especial la Comisión, son conscientes, pese a que la recaudación tributaria y la lucha contra la elusión y evasión fiscal sea competencia de los EEMM, de que la lucha contra este tipo de prácticas es más que necesaria en una esfera supranacional⁷⁵, especialmente a través de la proposición de instrumentos legales tendentes a luchar eficazmente contra cuestiones tributarias transfronterizas, ya que dichas prácticas perjudican, notablemente, el crecimiento económico europeo⁷⁶. Y es que si se quiere lograr acabar con este tipo de conductas será necesaria una actuación conjunta por parte de todos los EEMM, a través del empleo de instrumentos comunes o al menos de idéntica o similar naturaleza jurídica conforme a los parámetros europeos marcados por el TJUE, ya que actuar única y exclusivamente a través de instrumentos nacionales hace insatisfactoria e ineficaz este tipo de lucha.

En este sentido, podríamos decir que la primera vez que la Unión Europea expuso su preocupación sobre el asunto fue a través de la Directiva 77/799/CEE del Consejo de 19 de diciembre de 1977 sobre Asistencia Mutua entre las autoridades competentes de los EEMM en el ámbito de los impuestos directos, donde en el primero de sus considerandos se expuso que «*Considerando que la práctica del fraude y de la evasión fiscal⁷⁷ a través de las fronteras de los Estados no sólo ocasiona pérdidas*

⁷² Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale ...* . op. cit. Pág. 53

⁷³ Murphy, R. *Closing the European Tax Gap A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament. Tax Research*. 10 de febrero de 2012.

⁷⁴ Véase: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-160_en.htm#_ftn1

⁷⁵ No sólo la Comisión Europea presenta dicho grado de preocupación, sino también otras instituciones europeas como el Comité Económico y Social Europeo (véase su documento sobre *Tax and financial havens: a treat to the EU's internal market* de 24 de mayo de 2012); el Consejo Europeo (así se pronuncia en su documento sobre *Council conclusions on tax evasion and tax fraud*, de 14 de mayo de 2013); y el Parlamento Europeo (como se expone en el documento *Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens*, de 2 de mayo de 2013).

⁷⁶ Raponi, D. *La Estrategia de la Unión Europea ...* , en Collado Yurrita, M. A. y Moreno, S. (coords.) *La lucha contra el Fraude Fiscal ...* . op. cit. Pág. 16

⁷⁷ El término evasión fiscal empleado en la traducción española de la referida Directiva se refiere al término empleado en la versión original –inglesa– *tax avoidance*, por lo que la traducción correcta a

presupuestarias, sino que además es contraria al principio de justicia fiscal y puede provocar distorsiones en los movimientos de capitales y en las condiciones; que tal práctica afecta, pues, al funcionamiento del mercado común», situación y problemática de la que considera que dado su «carácter internacional [...] las medidas nacionales, cuyos efectos no se extiendan más allá de las fronteras de un Estado son insuficientes [...]».

Pese a lo expuesto, la lucha contra este tipo de conducta en el ámbito europeo se ve mermada por las contradicciones y conflictos lingüísticos, como consecuencia de la inexistencia de una única lengua oficial. Se trata de un aspecto que ya hemos tratado en capítulos previos, no obstante resulta oportuno retomarlo con el fin de recordar las posibles contradicciones conceptuales que puedan surgir con el estudio y análisis de doctrina tributaria, especialmente clásica. Debido a esta diversidad lingüística el TJUE encuentra grandes y constantes obstáculos en lo que se refiere a la unificación o armonización conceptual⁷⁸, en muchas ocasiones y como consecuencia de la diversidad en la cultura jurídica de los jueces que participan en tal institución jurisdiccional, se emplean conceptos diversos para referirse a una única actuación, nos referimos al empleo indistinto de términos tales como fraude, elusión, evasión y abuso.

En esta esfera comunitaria la relevancia del problema no ha sido puesta de relieve únicamente por las instituciones políticas y por el propio TJUE, sino que también los propios Abogados Generales han expresado sus consideraciones en torno al abuso de derecho y conductas elusivas, exponiendo la necesidad de acabar con las mismas. No obstante, en el seno de los Abogados Generales también existen contradicciones al respecto, ya sea en el empleo de los términos elusión o evasión, o bien en la calificación del abuso del derecho como principio interpretativo o general en la lucha contra las conductas elusivas –éste último aspecto será tratado en el capítulo IV–.

nuestra lengua sería *elusión fiscal*. Se trata de uno de los muchos problemas lingüísticos y de traducción que el Derecho Tributario Europeo debe afrontar en el día a día.

⁷⁸ Confédération Fiscale Européenne (CFE) «Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuso in European Law, base don the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law» *European Taxation*. 2008. Núm. 33.

Dentro de las instituciones políticas merece la pena destacar el papel desempeñado por la Comisión Europea, y es que la lucha contra la elusión y fraude fiscal se ha convertido en uno de los objetivos principales de la UE, por ello la Comisión Europea ha intentado adoptar ciertas medidas en el seno de fiscalidad directa, principalmente empresarial, pero los resultados han sido más que modestos.

Una de estas medidas ha sido la reducción de los riesgos de erosión de los ingresos fiscales procedentes de la fiscalidad empresarial, medida que ha sido afrontada a través de directivas que si han sido aprobadas y posteriormente transpuestas en los Ordenamientos de los EEMM, nos referimos, por ejemplo, a la Directiva Matriz-Filial⁷⁹ o a la Directiva del Ahorro⁸⁰, y a través de otras Directivas que no han sido más que proyectos legislativos en sede europea, como por ejemplo la Directiva sobre la Base Imponible Común Consolidada⁸¹. Tras estos esfuerzos, la Comisión ha cambiado de instrumento legislativo, instrumento aún más débil que la directiva, se trata de las recomendaciones mediante las cuales se invita a los EEMM a adoptar ciertas medidas, por ejemplo la Recomendación de 2012⁸² donde se invita a los EEMM a introducir en sus respectivas legislaciones una GAAR.

Los últimos esfuerzos de ésta institución Europea se basan en un régimen de transparencia fiscal que si bien es cierto no permitirá luchar contra la elusión fiscal de forma directa si podrá, en cambio, informar de ciertas prácticas tributarios a los EEMM. Del mismo modo se pretende retomar el proyecto de Base Imponible Común Consolidada en el que se perfilaría y perfeccionaría la cláusula anti-elusiva que ésta integraría, así como la posible eliminación o derogación de la Directiva sobre el ahorro como consecuencia del número ingente de operaciones fraudulentas y elusivas que han encontrado cobijo en la misma⁸³. Del mismo modo y pese a lo expuesto, parece que la Comisión retoma la lucha contra la elusión a través de un proyecto de Directiva como estudiaremos en el capítulo VI.

⁷⁹ Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes

⁸⁰ Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

⁸¹ Propuesta de Directa sobre la Base Imponible Común Consolidada (BICC) de 16 de marzo de 2011. COM(2011) 121 final.

⁸² Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre Planificación Fiscal Agresiva [Bruselas] C(2012) 8806 final.

⁸³ Véase la nota de prensa disponible en: <http://ec.europa.eu/spain/pdf/2015/ip1803-2.pdf>

Debemos tener en cuenta que la lucha contra la elusión y evasión fiscal ha sido afrontada a través de un grupo especial de trabajo⁸⁴, grupo que a día de hoy se encuentra afrontando el estudio y análisis de las técnicas elusivas y evasivas, con el fin de lograr un mejor instrumento de lucha contra las mismas.

Merece la pena señalar, aunque sea brevemente, algunas de las disposiciones, principalmente políticas, adoptadas por la UE.

Ya hemos manifestado que la toma de conciencia sobre los efectos derivados de éste tipo de conductas ha tenido lugar como consecuencia de la acentuada crisis que venimos soportando durante los últimos años, ya que con carácter previo han sido escasos los documentos o medidas adoptadas al efecto, y ello no porque no existiera éste tipo de prácticas, sino que la merma económica de ellas derivada podía ser más que obviada.

Sin embargo, en torno a los años 70 fueron adoptados ciertos documentos que preveían la necesidad de adoptar medidas tendentes a la lucha contra la elusión y evasión fiscal a escala internacional. Entre estos instrumentos, políticos, nos encontramos con la Resolución de 1974⁸⁵.

Entre los más destacados instrumentos políticos sobre lucha contra la elusión y evasión fiscal cabe señalar, entre otros, los siguientes:

- Comunicación de la Comisión Europea sobre *Contribución de las políticas fiscales y aduanera a la estrategia de Lisboa* de 25 de octubre de 2005⁸⁶.

⁸⁴ Para mayor información puede consultarse la siguiente página web. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm

⁸⁵ Resolución sobre la respuesta del Consejo a la Comisión. COM 74/1971 de 20 de noviembre de 1974. Merece la pena señalar que se trata de un documento que emplea los términos elusión y evasión de forma indistinta, quizás en aquellos tiempos ya se dejaba ver el problema lingüístico imperante en la UE.

Otro de los documentos adoptados al efecto en la referida época fue la Resolución del Consejo de 10 de febrero de 1975, sobre *Las medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacional*. DOC C-35 del 14 de febrero de 1975, resolución en la que el Consejo expuso su preocupación por las prácticas elusivas y evasivas de impuestos en la esfera internacional, incluida, claro está, la Europea.

⁸⁶ COM (2005) 532 final

- Comunicación de la Comisión Europea relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, de 31 de mayo de 2006⁸⁷.
- Comunicación de la Comisión Europea sobre la aplicación de medidas contra prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa, dentro de la UE y en relación con terceros países, de 10 de diciembre de 2007⁸⁸.
- Comunicación de la Comisión europea sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal, de 28 de abril de 2009⁸⁹.
- Comunicación de la Comisión Europea sobre *Fiscalidad y desarrollo: cooperación con los países en desarrollo para promover la buena gobernanza en asuntos fiscales*, de 21 de abril de 2010⁹⁰.
- Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento y al Consejo, al Comité económico y social y al Comité de las Regiones sobre *Una renovada estrategia Europea para 2011-2014 sobre Responsabilidad Social Corporativa*, de 25 de noviembre de 2011⁹¹.
- Comunicación de la Comisión Europea al Consejo y al Parlamento Europeo sobre *Hacia un Mercado Interno sin barreras*, de 30 de noviembre de 2011.
- Comunicación sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude y evasión fiscal, e 27 de junio de 2012⁹².
- Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento sobre *Plan de Acción de lucha contra el fraude y evasión fiscal*, de 6 de diciembre de 2012⁹³.
- Recomendación de la Comisión Europea, sobre *Planificación fiscal agresiva*, de 6 de diciembre de 2012. Será esta última Recomendación la que analizaremos, pues en ella es donde se invita a los EEMM a legislar en sus Ordenamientos nacionales una cláusula general anti-elusión⁹⁴.
- El Programa sobre Transparencia fiscal de la Comisión Europea, donde se fija como objetivo particular la lucha contra las conductas elusivas⁹⁵.

⁸⁷ COM (2006) 254 final

⁸⁸ COM (2007) 785 final

⁸⁹ COM (2009) 201 final

⁹⁰ COM (2010) 163 final

⁹¹ COM (2011) 681 final

⁹² COM (2012) 351 final

⁹³ COM (2012) 722 final

⁹⁴ European Commission Recommendation *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council*. COM(2012)722, de 6 de diciembre de 2012.

⁹⁵ Consúltese: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2703_en.htm

- Propuesta de Directiva del Consejo sobre *laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*⁹⁶.

Para concluir la exposición sobre la relevancia del asunto y los acuerdos adoptados en ámbito europeo, consideramos oportunos anticipar lo que será el grueso de la presente tesis.

Es bien sabido que la lucha contra el abuso y elusión fiscal a nivel europeo se ha llevado a cabo a través de la creación y desarrollo de la teoría o lo que podría ser un nuevo principio sobre abuso de derecho, teoría o principio de origen jurisprudencial⁹⁷, y que ha su vez pretende ser codificado mediante la instauración de la una cláusula general anti-abuso en cada uno de los Ordenamientos de los EEMM.

Éste resulta ser el núcleo esencial de este trabajo, en los capítulos siguientes trataremos la teoría del abuso y su consideración como principio general o como mero principio interpretativo en relación a la necesidad y/o oportunidad de legislar una nueva GAA(b)R –que no GAAR–.

Por último, manifestar que también el Parlamento Europeo se ha pronunciado al respecto, deplorando la actuación de diversos EEMM que durante más de una década han obstaculizado la lucha contra la elusión y fraude fiscal a nivel europeo⁹⁸.

3. 6. 2. 2. Nivel Internacional: la OCDE

Pese a que la presente tesis esté focalizada al ámbito Europeo, resulta preciso hacer una breve referencia al estado de la cuestión en un ámbito, estrictamente, internacional, ámbito dominado por la OCDE y el G20, ámbito en el que continuará la investigación en proyectos futuros.

⁹⁶ Bruselas, 28 de enero de 2016. COM(2016) final. 2016/0011 (CMS). Disponible en http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/com_2016_26_en.pdf

⁹⁷ Esta oposición, teoría o principio, se debe al debate doctrinal existente en la materia, pues hay quien considera que únicamente nos encontramos ante un principio interpretativo y no ante un principio general inspirador del Derecho europeo, cuestión más que relevante para determinar si resulta o no necesario regular una nueva GAA(b)R en los Ordenamientos nacionales, o al menos adaptar la naturaleza y estructura jurídica de las ya existentes conforme a los parámetros establecidos por el TJUE.

⁹⁸ Véase la Resolución del Parlamento Europeo, de 2 de septiembre de 2008, sobre una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal (2008/2033(INI)), apartado 4

Se debe destacar que la propia OCDE ha creado un grupo especial de trabajo cuya misión, única y principal, es el análisis de aquellas estructuras o prácticas elusivas y evasivas, así como la proposición de medidas de lucha contra las mismas⁹⁹.

Del mismo modo, el G20 ha invertido una gran cantidad de recursos y tiempo en materias referidas a la elusión y evasión fiscal, sin embargo, sus aportaciones dejan mucho que desear, debido al marcado tono político de sus reuniones.

Centrándonos en el papel de la OCDE, debemos mencionar alguno de sus trabajos sobre la materia que aquí tratamos.

A lo largo de los tiempos, esta institución internacional ha invertido sus recursos en la adopción de medidas contra la elusión y evasión fiscal, así, por ejemplo, podemos destacar la Resolución del Consejo sobre la Elusión y Evasión fiscal de 21 de septiembre de 1977, donde se expuso la relevancia del asunto y la necesidad de reprimir dichas prácticas, ya que, como hemos expuesto, las mismas son contrarias a la igualdad fiscal, de ellas se desprenden serios efectos presupuestarios y distorsiones a nivel internacional, al verse más que mermada la capacidad financiera de los Estados.

A través de dicha Resolución se encargó al Comité de Asuntos fiscales un trabajo sobre la recopilación de los procedimientos anti-elusión y anti-evasión en los países miembros y una mejora de los instrumentos disponibles para la cooperación internacional y el intercambio de información y experiencias. El resultado fue un Informe¹⁰⁰ en el que se expuso la diferencia entre las conductas elusivas y evasivas –ya tratadas en el capítulo anterior– y la diferenciación en la naturaleza y efectos jurídicos de ambas, con el fin de orientar a los países miembros a la hora de adoptar medidas protectoras. Pese a tal delimitación conceptual, la práctica tributaria internacional e incluso local se ha caracterizado por un uso indistinto e improcedente de éstos términos.

⁹⁹ Para más información consúltese la siguiente página web: <http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm> y <http://www.oecd.org/tax/aggressive/>

¹⁰⁰ Informe del Comité de Asuntos Fiscales de 1980 sobre *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*.

A lo largo de la historia de la OCDE y de su Comité de Asuntos Fiscales se han dado diversos pronunciamientos sobre la materia, como por ejemplo el bien conocido informe de 1998 sobre *Competencia Fiscal Perjudicial*¹⁰¹, pese a ello no entraremos a delimitar y analizar cada uno de ellos debido a la limitación temporal y espacial a la que estamos sujetos, no obstante, no podemos concluir esta contextualización sin hacer referencia al proyecto BEPS.

El Proyecto BEPS¹⁰² responde al proyecto de lucha contra *Base Erosión and Profit Shifting (BEPS)*, o lo que es lo mismo, a la lucha contra la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios. El término o expresión BEPS engloba a aquellas estrategias de planificación fiscal agresiva que hacen usos de las fricciones y contradicciones entre los Ordenamientos Jurídicos con el fin de trasladar, *artificialmente*, los beneficios a una jurisdicción de baja presión fiscal. Por este motivo, el Proyecto BEPS propone quince medidas específicas que equiparán, o eso se pretende, a cada Gobierno con las medidas, domésticas e internacionales, necesarias para luchar contra este tipo de prácticas y proteger así la integridad de su Hacienda Pública.

Pese a que la totalidad de las acciones contempladas en el Proyecto BEPS tengan relación directa o indirecta con el tema objeto de estudio en el presente trabajo, nos limitamos, únicamente, a las medidas pretendidas a adoptar bajo la Acción 6 de dicho Proyecto, acción que pretende prevenir el otorgamiento de beneficios procedentes de Tratados –entiéndase Tratados o Convenios para Evitar la Doble Imposición– en circunstancias inapropiadas, o lo que es lo mismo, la prevención del Abuso de Tratado o *Treaty Abuse*.

En este sentido resulta obligatoria la remisión a uno de los borradores sobre las medidas a adoptar contra el abuso de tratados, y es que con fecha 11 de abril de 2014 se emitió un borrador en el que se propone la adopción de las denominadas *General Anti-avoidance Rules –GAAR–* o cláusula general anti-elusión como instrumento de lucha contra este tipo de prácticas que emplean los Tratados de forma abusiva, cláusula que,

¹⁰¹ OECD Harmful Tax Competition. An emergin global issue. 1998

¹⁰² El Proyecto BEPS se inició en septiembre de 2013, tras la reunión del G20 en México durante los días 18 y 19 de junio de 2012, y se prevé una implementación total para el año 2015, no obstante existen dudas al respecto, debido a las reticencias de ciertos países miembros, pues no olvidemos que muchos de los aspectos que se tratan a lo largo y ancho de este proyecto tienen un marcado carácter político.

en cierto modo, compartía las características básicas establecidas en la propuestas Europea en diciembre de 2012. Sin embargo, el referido borrador no ha llegado a buen puerto, ya que en fecha de 5 de octubre de 2015 ha sido publicado el informe final en materia de BEPS, en él la acción 6 se ha limitado, exclusivamente, a prever como cláusula general la regla *PPT* o *principal purpose test*, es decir, la cláusula se estructura en base al carácter principal de la ventaja o beneficio tributario¹⁰³.

Ni que decir tiene que si la cláusula anti-elusiva nacional de todo EEMM debe respetar el Derecho Europeo, también tendrá la misma obligación aquella cláusula anti-elusiva que sea introducida en los CDI ratificado por los EEMM y por lo tanto integrantes de sus respectivos Ordenamientos¹⁰⁴.

Como mencionamos en el principio del presente epígrafe, en la esfera internacional desempeñan un papel especial tanto la OCDE y el G20, como hemos visto la OCDE tiene sus grupos de trabajo especiales sobre la materia, grupos que reciben apoyo del mismo G20, ya que, por ejemplo, éste último ha manifestado un incondicional apoyo al Proyecto BEPS, pues las materias por el tratadas han pasado a ser elementos clave en las agenda de las los Líderes nacionales y de los Ministros de Finanzas. Es más, con la entrega de los resultados del Proyecto BEPS en 2014 se ha demostrado un trabajo conjunto entre la OCDE y el G20 en el desarrollo de medidas de impacto internacional.

El Proyecto BEPS no ha logrado únicamente el apoyo de los países que integran el G20, sino que también de otros muchos que quedan fuera de dicho grupo de poder. Ahora queda esperar a ver el impacto de los Informes finales en los Sistemas legales y tributarios de los Estados.

¹⁰³ OECD (2015) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. Pág. 55, establece como sigue:

«Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention».

¹⁰⁴ En este sentido se ha pronunciado el TJUE en su Sentencia de 19 de enero de 2006, asunto Bouanich, causa C-265/04.

CAPÍTULO IV

LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL EN LA UNIÓN EUROPEA

4.1. Introducción

Una vez expuesta la problemática de la elusión fiscal en el ámbito europeo a través de la especificación de cómo se logra eludir una normativa nacional mediante el empleo abusivo de las libertades fundamentales, procederemos a exponer los diversos mecanismos o instrumentos europeos con los que se ha pretendido, hasta ahora, hacer frente a las referidas conductas.

Los mecanismos que referiremos prueban la ausencia de aquella supuesta indiferencia sobre los intereses nacionales, principalmente fiscales, como consecuencia de la hiper-protección de las libertades europeas.

A simple vista podría resultar contradictorio el hecho de que afirmemos y reconozcamos la existencia de una lucha contra la elusión fiscal o *tax avoidance*, cuando en capítulos anteriores afirmábamos que aquellas conductas elusivas gozan de licitud e irreprochabilidad¹, pues las mismas, según la definición que la doctrina les ha otorgado, merecen una equiparación a las conductas o técnicas de planificación fiscal, tan es así que es amplia la doctrina que afirma el carácter lícito de las técnicas y prácticas elusivas, entre otros PÉREZ DE AYALA², AMOROS RICA³ y ROSEMBUJ⁴.

¹ En el capítulo anterior ya expusimos el intenso e inagotable debate doctrinal sobre la materia, tan es así que la doctrina está dividida, hay grupos que consideran que la elusión fiscal es ilegítima, ilícita e irreprochable y otros que apoyan la licitud de la misma, entre este último grupo doctrinal, además de los autores expuesto en el capítulo anterior, nos encontramos a:

Cipollina, S. *La legge civile e la legge fiscale*. CEDAM. 1992 [Padova] Pág. 125-131

Gallo, F. «Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge» *Rassegna Tributaria*. Núm. 5. Enero. 1989. Pág. 19

² Pérez de Ayala, J.L. *Las ficciones en Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero. 1970 [Madrid] Pág. 149 y 159

El concepto elusión fiscal esconde un término complejo, pues a su vez puede ser calificado como lícito e ilícito⁵, de ahí la problemática que caracteriza a la lucha contra estas estructuras, no siempre la elusión del nacimiento de la obligación tributaria tiene carácter ilícito y por lo tanto reprochable. Lo anteriormente expuesto se debe a que existen ciertos actos o negocios jurídicos que, a pesar de ser lícitos e irreprochables, sus efectos jurídicos y económicos, en el sentido de ahorro de impuestos, no colman la plenitud que el Ordenamiento les impone.

En sí, todo se reduce, como se expuso en el final del capítulo II, a que el término elusión fiscal se emplea con carácter despectivo para identificar aquellas conductas perseguibles por ser contrarias al Ordenamiento, ya que desde un punto de vista etimológico guardan una idéntica relación con el concepto de planificación fiscal.

Es aquí donde se encuentra la problemática, la frontera entre la legítima y lícita planificación fiscal y la que podría denominarse elusión fiscal ilícita es en muchas ocasiones oscura y de difícil delimitación, y es que el número de negocios o actos que se ubican justo en esta frontera es más que numeroso, de ahí la cautela y diligencia que la Administración Tributaria debe guardar a la hora de calificar y perseguir como elusivos dichos actos⁶. Se podría decir que el límite de la planificación fiscal está en el empleo abusivo de las disposiciones normativas, principalmente las libertades europeas, a través de las cuales el contribuyente procede a superar los límites impuestos por las normas imperativas. El interés elusivo se logra mediante y gracias a la flexibilidad que le es propia a las libertades, pero ello no quiere decir que la elusión fiscal dependa de las mismas, sino de la existencia de normas que permiten ser eludidas o burladas⁷.

³ Amorós Rico, N. «La elusión y la evasión tributaria» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 59. 1965 Pág. 609 y 610

⁴ Rosembuj, T. *El fraude de Ley, la simulación ...* . op. cit. Pág. 218

⁵ Herrero Madariaga, J. «El fraude de ley como ...» op. cit. o. c.

⁶ Rubio Guerrero, J.J. *Cauces de evasión fiscal ...*, en Collado Yurrita, M. A., Luchena Mozo, C. M^a et al. *Internacionalización de las Inversiones*. op. cit. Pág. 686

⁷ Lupi, R. *Elusione: esperienze europee ...*, en Di Pietro, A. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. op. cit. Pág. 264

Tras lo expuesto, consideramos que el límite se encuentra donde comienza el abuso, pues, como afirmó PLANIOL, «*el derecho cesa donde comienza el abuso y no puede existir un mal uso de cualquier derecho por la primordial razón que el mismo acto no puede ser al mismo tiempo conforme al Derecho y contrario al Derecho*»⁸. Se podría decir que el límite está en el uso abusivo de la autonomía de la voluntad de las partes a través de la desvirtualización de los negocios jurídicos estándares o tradicionales a los que se les atribuía una serie de consecuencias fiscales en base a la capacidad económica que a través de los mismos se ponía de manifiesto. Pues, cuando el contribuyente, con vistas a lograr un mejor trato fiscal, opta por emplear otros negocios jurídicos distintos de aquellos tradicionales y habituales pero pretendiendo que los efectos jurídicos y económicos de éstos últimos se mantengan podría ser indicativo de que se están constituyendo las bases de una conducta elusiva⁹.

Recordemos las ideas expuestas por la OCDE, para quien la elusión fiscal se torna en ilegítima, y por lo tanto perseguible, siempre y cuando se dieran dos elementos, el primero que el contribuyente empleara una conducta o negocio jurídico complejo y diseñado, única o principalmente¹⁰, con el objetivo de conseguir un ahorro fiscal; y que la operación en sí misma careciera de motivos económicos válidos suficientes para resultar justificada.

Esta cuestión no es baladí, no es posible luchar contra todo tipo de conducta que logre un ahorro o diferimiento fiscal, ya que la misma puede estar amparada en una técnica de planificación fiscal totalmente legal y legítima, de ahí que la mera obtención de una ventaja fiscal no sea elemento suficiente para confirmar que estamos ante una conducta elusiva ilícita y por ende perseguible. Afirmación que ha sido empleada en sucesivas ocasiones por la Administración tributaria como suerte de una especie de política proteccionista con el fin de evitar una potencial pérdida de recaudación, tanto

⁸ Planiol, *Traité Elementaire de droit civil*. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. Tomo II. 1991 [París] Pág. 312.

⁹ Cruz Padiel, I. y Bahía Almansa, B. *Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT*, en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M. A., Zornoza Pérez, J., Báez Moreno, A., Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois, D. J. *Tratado sobre la Ley General Tributaria Tomo I*. Thomson Reuters Aranzadi. 2010 [Navarra] Pág. 300

¹⁰ Como ya anticipamos anteriormente, la delimitación conceptual de motivo fiscal traerá una larga discusión en la esfera comunitaria en lo que respecta a la determinación de si éste debe ser único o principal en la operación elusiva objeto de análisis, de momento exponemos los dos posibles adjetivos calificativos que pueden acompañar a la operación.

legítima y legal como ilegítima e ilegal. Así lo ha reconocido VIBORAS JIMÉNEZ, quien considera que para nuestro legislador y Administración Tributaria constituye *elusión fiscal* todo comportamiento cuyo objetivo sea el ahorro o diferimiento fiscal¹¹.

Por lo tanto, ante la imposibilidad de calificar a todas las conductas efectuadas por el contribuyente como conductas elusivas ilícitas o reprochables y por ende ante la imposibilidad de limitar cualquier ejercicio de las libertades europeas a través de las que se logra la elusión de la normativa nacional, será necesario delimitar aquellos criterios o elementos a tener en cuenta a la hora de identificar posibles estructuras o conductas elusivas.

En este capítulo trataremos de delimitar, a través de la exposición de los mecanismos anti-elusivo europeos, contra que tipo de conductas debemos actuar.

4. 2. El límite al empleo de las libertades europeas cuando son empleadas de forma abusiva

La elusión fiscal o planificación fiscal agresiva en sede Europea se caracteriza por el uso abusivo del Derecho Europeo, generalmente de las libertades fundamentales, por parte del contribuyente con el fin de eludir el cumplimiento de la normativa nacional, principalmente fiscalidad directa, logrando, así, una reducción de su carga fiscal.

Ante esta situación y ante el interés legítimo de todo EEMM de proteger su soberanía fiscal, no olvidemos que la competencia en materia de fiscalidad directa está aún en mano de los EEMM así como la capacidad de recaudar impuestos, se ha planteado la posibilidad de limitar o restringir el ejercicio y protección de las referidas libertades a través de las teorías jurisprudenciales creadas por el TJUE, teorías que se refieren tanto a la *rules of reason* como a la *prohibición del abuso del derecho*, teorías diferentes pero a la vez estrechamente unidas, pues la segunda de ellas contempla la primera como fase inicial a analizar en caso de supuesto abusivo.

¹¹ Viboras Jiménez, J. A. «La elusión fiscal mediante Sociedades» *Revista Española de Derecho Financiero*. 1997. Núm. 15-16. Pág. 795

En el presente epígrafe analizaremos que causas puede justificar o fundamentar la restricción o discriminación en el ejercicio de una libertad fundamental y, especialmente, si dentro de aquellas justificaciones se encuentra la prevención o lucha contra la elusión fiscal.

4. 2. 1. Discriminación vs. restricción

Las libertades fundamentales persiguen garantizar la libre circulación de personas, capitales, bienes y servicio a lo largo y ancho de la UE, y todo ello con el fin principal de garantizar la consecución y desarrollo del Mercado Interior¹². Por este motivo se prohíben todas aquellas medidas que obstaculizan el ejercicio de las referidas libertades ya sea través de medidas discriminatorias como mediante medidas restrictivas.

Resulta bien conocido que uno de los principales principios europeos es la prohibición de discriminación, principio que entrará en juego cuando un EEMM trata supuestos que son similares de forma diferente o bien supuestos diferentes de manera idéntica, ello sin que concurra ninguna causa objetiva que apoye o fundamente la diferencia de trato¹³. Por lo tanto, lo fundamental en materia de discriminación es la disponibilidad de un agente o elemento comparador que permita analizar y determinar ambas situación y por ende la concurrencia o no de trato discriminatorio.

Tradicionalmente la doctrina ha diferenciado entre discriminación directa u *overt discrimination* e indirecta o *covert discrimination*¹⁴. En este sentido, por discriminación directa entendemos aquella discriminación efectuada por un EEMM en base a alguna materia prohibida, como podría ser el caso de la nacionalidad. En cambio, por discriminación indirecta entendemos cuando un EEMM aplica un tratamiento discriminatorio en base a un motivo distinto a la nacionalidad pero que al fin y al cabo deriva en el mismo resultado, por ejemplo en base a la residencia. Como podemos observar, se trata de

¹² Véase el artículo 26.2 del TFUE en relación a los artículos 3 y 4 del mismo cuerpo legal.

¹³ Terra, B. J. M. y Wattel P. J. *European Tax Law*. op. cit. Pág. 53

Barreiro Carril, M. C. «National Tax Sovereignty and EC Fundamental Freedoms: The Impact of Tax Obstacles on the Internal Market» *Intertax*. 2010. Vol. 38. Issue 2. Pág. 106

Para un estudio o análisis más pormenorizado en materia de discriminación consúltese la obra de Amatucci, F. *Il Principio di non Discriminazione Fiscale*. CEDAM. 1998 [Padua].

¹⁴ Weber, D. *Tax Avoidance ...* . op. cit. Pág. 86

discriminaciones muy comunes en materia tributaria¹⁵, pero que no siempre se encuentran justificadas, cuestión que analizaremos a continuación.

Generalmente, en materia de fiscalidad la medida discriminatoria surge en la discriminación en base a la residencia, es decir, a través de la diferencia de trato entre sujetos residentes y no residentes.

Sin embargo, no todas las medidas nacionales contrarias a las libertades europeas en materia de fiscalidad son discriminatorias, sino que hay ciertas medidas que sin efectuar una discriminación aparente van en contra de los objetivos y disposiciones del Tratado, nos referimos a aquellas medidas restrictivas cuya finalidad es disuadir el ejercicio de las libertades europeas¹⁶.

Dentro de las restricciones podemos destacar dos grupos:

- Restricciones de acceso, se trata de requisitos, condiciones o limitaciones previas al ejercicio de la libertad, despliegan sus efectos *ex ante*¹⁷.
- Restricciones de efecto, las que recaen sobre el ejercicio de la libertad o derecho haciéndolo menos atractivo o más gravoso, ya que se trata de restricciones *ex post*. Éstas pueden ser divididas, a su vez, en restricciones de efecto con distinción, equivalen a las discriminaciones indirectas, ya que se requiere de un elemento comparativo¹⁸; y restricciones de efecto sin distinción, aquellas que se aplican a todo tipo de sujeto, por lo que resulta imposible efectuar una comparación.

¹⁵ Como ejemplo de ello destacamos: STJUE de 8 de mayo de 1990, asunto *Biehl*, causa C-175/88, apartados 13 y ss.; STJUE de 13 de julio de 1993, asunto *Commerzbanck*, causa C-330/91, apartados 14 y ss.; y STJUE de 14 de febrero de 1995, asunto *Schumacher*, causa C-279/93, apartados 27 – 38.

¹⁶ En este sentido nos encontramos la STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X e Y*, causa C-436/00; STJUE de 18 de diciembre de 2007, asunto *A*, causa C-101/05; STJUE de 18 de julio de 2007, asunto *Oy AA*, causa C-231/05; STJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lanhorst-Hohorst*, causa C-324/00; STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Thin Cap*, causa C-524/04; STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *Lasteyrie du Saillant*, causa C- 9/02; STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04; y STJUE de 11 de octubre de 2007, asunto *Elisa*, causa C-451/05.

¹⁷ Un ejemplo de este tipo de restricción es la contenida en la STJUE de 26 de noviembre de 1975, asunto *Coenen*, causa C-39/75; la STJUE de 27 de septiembre de 1988, asunto *Daily Mail*, causa C-81/87; y la STJUE de 17 de octubre de 1996, asunto *Denkavit*, causa C-283/94, párrafo 26.

¹⁸ Ejemplo de éstas es la STJUE de 27 de septiembre de 1988, asunto *Daily Mail*, causa C-81/87; y la STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02, párrafo 46.

Dentro de este tipo de medidas podríamos englobar las cláusulas anti-elusivas, generales o especiales, que hacen menos atractivo el empleo de las libertades europeas, principalmente aquella referida a la libertad de establecimiento, libre circulación de personas y capitales, lo que no quiere decir que la misma esté prohibida o sea contraria al Derecho Europeo¹⁹, puesto que únicamente lo será si no cumplen con los límites y parámetros impuestos por el TJUE.

Normalmente este tipo de cláusula anti-abuso se califica como restricción de efecto, ya que entra en aplicación una vez efectuada la operación o conducta aparentemente abusiva, es decir, tiene una naturaleza *ex post*.

Se trata, al igual que la prohibición de la discriminación, de un asunto de capital importancia para la consecución y desarrollo del Mercado Interior, tan es así que el propio TFUE reza en su artículo 26.2 que «*El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados*», de este modo se prohíbe la concurrencia de todo tipo de restricción y discriminación.

El TFUE no se queda ahí, sino que prohíbe las restricciones al ejercicio de una serie de libertades que, como ya expusimos con anterioridad, tienen gran relevancia en las conducta o técnicas elusivas a nivel Europeo, nos estamos refiriendo a la libertad de establecimiento –artículo 49 TFUE–, a la libre prestación de servicios –artículo 56 TFUE– y a la libre circulación de capitales –artículo 63 TFUE–.

En lo que constituye la experiencia jurisprudencial del TJUE tenemos que ser conscientes que tradicionalmente venían reconociendo situaciones discriminatorias, directas o indirectas, en materia de fiscalidad, por lo que sería más tarde cuando cambió de parecer y comenzó a emplear la técnica de las restricciones, tan es así que podemos afirmar que la primera sentencia en la que se reconoce la restricción en materia de fiscalidad resulta ser *Futura Participations*²⁰, donde se expone que un simple requisito

¹⁹ Weber, D. *Tax Avoidance ...* . op. cit. Pág. 161.

²⁰ Véase la STJUE de 15 de mayo de 1997, asunto *Futura Participations*, causa C-250/95, párrafos 24-25.

consistente en la llevanza de una adecuada contabilidad en el Estado en cuestión podría restringir el ejercicio de la libertad de establecimiento²¹.

De lo expuesto concluimos que la diferencia entre discriminación y restricción es que mientras que en la primera de ellas se requiere que el interesado reciba un tratamiento distinto a aquel que reciben los nacionales del Estado en cuestión, en la restricción no se precisa de discriminación alguna, sino sólo de la existencia de un obstáculo o conjunto de los mismos que impidan o restrinjan el ejercicio de alguna de las libertades fundamentales, para lo que no será necesario la concurrencia de un elemento comparativo.

Sin embargo, la referida distinción no es del todo cierta, en la práctica el propio TJUE a la hora de valorar el posible carácter restrictivo de una cláusula o disposición nacional también efectúa una comparación, puesto que en aquellos casos en los que se ven involucradas las libertades fundamentales resulta siempre posible identificar un término comparativo, aunque posteriormente se identifique la concurrencia de una restricción y se cambie por completo el test de evaluación²².

Alguno de los supuestos sobre restricción en los que se efectúa una comparación son los asuntos *X e Y II*²³, *Lankhorst-Hohorst*²⁴, *Thin Cap*²⁵, *Lasteyrie*²⁶, *Oy AA*²⁷ y *Cadbury Schweppes*²⁸.

Otros ejemplos de casos sobre restricción en materia tributaria son, por ejemplo, la STJUE de 20 de febrero de 1979, asunto *Rewe Zentral*, causa C-120/78, párrafo 8; la STJUE de 30 de noviembre de 1995, asunto Gebhard, causas C-55/94, párrafo 37; la STJUE de 14 de octubre de 1999, asunto *Sandoz*, causa C-439/97, donde existía una aparente restricción a la libertad de circulación de capitales pero resultó justificada en base a la prevención de la elusión fiscal; y la STJUE de 9 de noviembre de 2006, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-433/04, párrafos 28 y ss.

²¹ Advertimos el efecto que esta reflexión podrá tener sobre las cláusulas anti-abuso en general y especialmente a aquellas en materia de precios de transferencia donde se viene exigiendo al contribuyente una alta labor de documentación con la que probar la conformidad conforme a derecho de los precios establecidos entre operadores vinculados, requisito que podría resultar contrario no solo al libre ejercicio de las libertades, sino también al principio de proporcionalidad.

²² Lang, M. «Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions» *EC Tax Review*. 2009. Vol. 3. Pág. 99.

²³ Véase la STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X e Y II*, causa C-436/00, donde se efectúa una comparación entre dos sujetos residentes.

²⁴ Véase la STJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lankhorst-Hohorst*, causa C-324/00, donde se efectúa una comparación entre dos filiales residentes.

²⁵ Véase la STJUE de 13 de marzo de 2004, asunto *Thin Cap*, causa C-524/04, párrafo 40, donde se efectúa una comparación entre dos filiales residentes.

²⁶ STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02, párrafo 46, donde se efectúa una comparación del modelo residente – residente.

Con lo expuesto, al igual que VANISTENDAEL, consideramos que el principio sobre la prohibición de las restricciones es mucho más radical e importante que aquel referido a la prohibición de la discriminación, puesto que el desarrollo del Mercado Interior depende más del primero de ellos, ya que la eliminación y prohibición de las restricciones es la principal vía de garantizar la eliminación de las fronteras nacionales en aras a lograr un único Mercado Interior²⁹, al resultar ésta mucho más amplia a la hora de limitar la soberanía de los EEMM en el ámbito tributario, de ahí los estrictos límites y requisitos a tener en cuenta a la hora de codificar en los Ordenamientos nacionales la referida cláusula general anti-abuso, cuestión que analizaremos en el capítulo V.

4. 2. 2. Motivos y justificaciones de las restricciones y discriminaciones

El motivo que lleva a un EEMM a efectuar una discriminación o restricción en el ejercicio de las libertades fundamentales e, indirectamente, en la consecución de los objetivos y fines del Tratado no es otra que la protección de ciertos intereses de carácter nacional como consecuencia de la ya referida hiper-protección de las libertades, situación ante la cual los EEMM no permanecen impasibles, sino al contrario, tratan de proteger, en la medida de lo posible, sus intereses nacionales, y más cuando el asunto afecta a cuestiones en las que, aún, ostentan la competencia exclusiva, como es el caso de la fiscalidad directa.

La teoría de las *rules of reasons* se constituye así como excepción al principio de primacía del Derecho Europeo, pues, éste no puede emplearse con el fin de impedir a los EEMM tutelar sus respectivos intereses generales³⁰.

²⁷ STJUE de 18 de julio de 2007, asunto *Oy AA*, causa C- 231/05, párrafo 31, donde se efectúa una comparación entre dos filiales residentes.

²⁸ Véase la STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 46, donde se efectúa una comparación del tipo residente-residente o migrante-migrante.

²⁹ Vanistendael, F. «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States» *EC Tax Review*. 2003. Núm. 3. Pág. 139.

³⁰ Schrauwen, A. *In Defence of Public Interest: The Rule of Reason. Genesis of a Principle of Law*, en Schrauwen, A. *Rule of Reason. Rethinking another Classi of European Legal Doctrine*. Europa Law Publishing. 2005 [Amsterdam] Pág. 3

Dicha facultad de restringir o discriminar, indirectamente, en el empleo de las libertades fundamentales encuentra su origen en los asuntos *Dassonville*³¹ –sobre libre circulación de bienes– y en *Van Binsbergen*³² –sobre libre prestación de servicios y libertad de establecimiento–, donde el TJUE vino a establecer que un particular no podría emplear abusivamente las libertades de la normativa europea para eludir normas internas, por lo que éste está reconociendo la facultad de restringir o discriminar indirectamente en el ejercicio de tales libertades en protección del interés jurídico nacional. La referida teoría sería perfeccionada y depurada con posterioridad en el asunto conocido como *Cassis de Dijon*³³, en el que el TJUE vendría a establecer los requisitos que todo interés general debería conocer para ser considerado como razón imperiosa de interés general.

No todas las medidas nacionales con efectos discriminatorios indirectos o restrictivos están justificadas, pues, en un principio, únicamente estarían justificadas aquellas medidas que se apoyen en una o varias de las excepciones contempladas por el Tratado, excepciones entre las que no se encuentra la prevención o lucha contra la elusión fiscal –justificación que a nosotros nos interesa con vistas a justificar las posibles restricciones derivadas de una cláusula general anti-abuso–, ello no quiere decir que todas las excepciones que no están recogidas en el Tratado sean menos legítimas de ser admitidas y protegidas con respecto a aquellas que lo están. Ante la imposibilidad de los EEMM de justificar restricciones y discriminaciones en base a las reducidas excepciones en materia tributaria recogidas en el Tratado, el TJUE se vio obligado a pronunciarse en la materia con el fin de garantizar y proteger los intereses nacionales no previstos, por ello desarrolló lo que se ha denominado la teoría de las *rules of reason* o teoría sobre los motivos imperiosos de interés general.

³¹ STJUE de 11 de julio de 1974, asunto *Dassinville*, causa C- 8/74.

³² STJUE de 3 de diciembre de 1974, asunto *Van Binsbergen*, causa C-33/74.

³³ STJUE de 20 de febrero de 1979, asunto *Rewe-Zentral AG*, causa C-120/78.

La imposibilidad de restringir el ejercicio de cualquiera de las libertades fundamentales en base a diversos motivos, incluso los no justificativos, se encuentra en los asuntos *Ascher y Schumacker*³⁴, donde se establece que incluso en aquellas áreas donde los EEMM mantienen la competencia exclusiva será necesario respetar las libertades europeas y especialmente aquellas de contenido económico.

Lo que no se puede discutir es que ante una medida nacional que discrimine en base a la nacionalidad sólo podrá estar justificada por alguna de las excepciones que están expresamente recogidas en el Tratado³⁵, límite que hace que dichas medidas nacionales sean consideradas en la mayoría de los casos contrarias a Derecho Europeo. Por lo tanto, aquellas medidas restrictivas o discriminatorias de carácter indirecto serán las únicas que podrán ser justificadas en base a los motivos o razones imperiosas de interés general conforme a la teoría jurisprudencial de la *rules of reason*³⁶. Lo que se persigue con esta limitación es el evitar de forma desmesurada el empleo de la teoría sobre la *rule of reason*, por ello el TJUE ha fijado una serie de límites o requisitos para, al menos, garantizar el establecimiento y consecución del Mercado Interior, pues si tuviera cabida cualquier justificación éste no tendría sentido.

El primero de los límites o requisitos es la concurrencia de un interés general nacional en el asunto de que se trate, para ello se deberá determinar si la conducta en sí misma constituye o no una amenaza real y seria que pudiera afectar a alguno de los intereses fundamentales de la sociedad³⁷. Sin embargo no se trata de un requisito *sine qua non*, pues en ciertos supuestos el TJUE ha admitido la restricción o obstaculización del ejercicio de una libertad sin concurrir interés nacional alguno, así ha sucedido en el asunto *Knoors*³⁸ donde el TJUE admitió la discriminación en base al rigor de la norma

³⁴ STJUE de 14 de febrero de 1995, asunto *Schumacker*, causa C-279/93, párrafo 21 y 24.

³⁵ Así quedó manifestado en la STJUE de 30 de noviembre de 1995, asunto *Gebhard*, causa C-55/94, párrafo 37. En el mismo sentido, la STJUE de 6 de octubre de 2009, asunto *Comisión v. España*, causa C-153/08, párrafo 45.

³⁶ Brosens, L. «Thin capitalization rules and EU Law» *EC Tax Review*. 2004. Núm. 2. Pág. 207.

Ruiz Almendral, V. «Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho de la Unión» *Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios y casos prácticos*. 2008. Núm. 307. Pág. 13.

³⁷ Véase la STJUE de 28 de octubre de 1975, asunto *Rutili*, causa C-36/75, párrafo 28, donde expuso que sólo podrán ser objeto [las libertades] de restricción «si su presencia o su comportamiento constituye una amenaza real y suficientemente grave para el orden público».

³⁸ STJUE de 7 de febrero de 1979, asunto *Knoors*, causa C-115/78.

Europea que de por sí excluía todo riesgo de abuso, el asunto *Bouchoucha*³⁹ –asunto no fiscal– en el que el Tribunal basa la justificación de la restricción en la interpretación misma de la libertad de establecimiento, asuntos en esta misma línea doctrinal son *Leclerc*⁴⁰, *Lair*⁴¹, *Van de Bijl*⁴² y *General Milk Products*⁴³.

El tipo de motivos o razones que pueden estar cubiertas por esta teoría jurisprudencial varía dependiendo del nivel de armonización legislativa de la materia en la que va a aplicar. Tan es así que la diferencia es abismal, pues el propio TJUE afirmó en el caso *Kraus* que en aquellas áreas en las que existe una completa armonización a nivel Europeo resulta imposible justificar medidas restrictivas nacionales en base a motivos de interés público, sino que la justificación se deberá buscar en las excepciones legales previstas en el instrumento de armonización correspondiente⁴⁴. En cambio, en áreas donde el nivel de armonización es escaso o nulo si será posible justificar tales medidas en base a principios de interés general⁴⁵. De ahí que se haya reconocido que en materia de abuso del derecho tributario armonizado, pongamos el ejemplo de la Directiva IVA, el instrumento armonizador contempla como objetivo la prevención y lucha contra las prácticas elusivas o abusivas, cuestión que tendremos ocasión de analizar en el epígrafe de este capítulo destinado al estudio del abuso del Derecho Europeo en materia tributaria.

El último de los requisitos explica que no todas las supuestas razones o motivos imperiosos de interés general que pueda alegar un EEMM serán admitidas como *rules of reason*, se refiere al test de proporcionalidad, ante todo, lo último que se busca es obstaculizar o impedir la consecución de los objetivos y fines del Tratado, principalmente el desarrollo del Mercado Interior, así ha sido expuesto en reiteradas ocasiones por el TJUE donde se ha manifestado que necesariamente «*la medida en cuestión resulta adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no*

³⁹ STJUE de 11 de diciembre de 2003, asunto *Bouchoucha*, causa C-61/89.

⁴⁰ STJUE de 10 de enero de 1985, asunto *Leclerc*, causa C-229/83.

⁴¹ STJUE de 21 de junio de 1988, asunto *Lair*, causa C-39/86.

⁴² STJUE de 27 de septiembre de 1989, asunto *Van de Bijl*, causa C-130/88.

⁴³ STJUE de 3 de marzo de 1993, asunto *General Milk Products*, causa C-8/92.

⁴⁴ Véase la STJUE de 3 de julio de 1997, asunto *Goldsmiths*, causa C-330/95, párrafo 21.

⁴⁵ Véase la STJUE de 31 de marzo de 1993, asunto *Kraus*, causa C-19/92, párrafo 34.

Roth, E. «The Rule of Reason Doctrine in European Court of Justice Jurisprudence on Direct Taxation» *Canadian Tax Journal. Revenue Fiscale Canadienne*. 2008. Vol. 56. Núm. 1. Pág. 70
Gormley, L. W. *The Genesis of the Rule of Reason in the Free Movement of Goods*, en Schrauwen, A. *Rule of Reason ...* . op. cit. Pág. 23

va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo, es decir, no debe poderse obtener el mismo resultado con medidas menos restrictivas»⁴⁶.

El test de proporcionalidad que aplica el TJUE a la hora de valorar una razón imperiosa contiene un triple examen, el referido al test de necesidad y oportunidad y el referido al test de proporcionalidad en sentido estricto.

Bajo el test de oportunidad y necesidad, la Corte Europea determinará si la medida es apropiada y adecuada, así como necesaria o indispensable para la consecución de su objetivo al no existir otro instrumento o mecanismo menos restrictivo⁴⁷. Por último, el test de proporcionalidad en sentido estricto tratará de determinar si el obstáculo que causa sobre la libertad fundamental es proporcional con respecto a los objetivos o resultados que la medida en cuestión persigue, es decir, efectuará una ponderación o balance entre los intereses europeos y aquellos nacionales⁴⁸. Éste último test de proporcionalidad aún no ha sido delimitado por el TJUE.

En conclusión, toda razón o motivo que se empleó bajo la teoría de la *rule of reason* deberá cumplir tres requisitos para que pueda ser considerado como justificación suficiente en base a constituir una razón imperiosa de interés general⁴⁹. Estos requisitos cumulativos, como ya hemos visto, son:

- Debe tratarse de un interés general;
- La restricción o discriminación no debe ser sobre la nacionalidad, es decir, queda excluida la discriminación directa; y

⁴⁶ Al respecto, véanse la STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X e Y*, causa C-436/00, párrafo 49; STJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lankhorst-Hoborst*, causa C-324/00, párrafo 33; y STJUE de 15 de mayo de 1997, asunto *Futura Participations*, causa C-250/95, párrafo 26.

⁴⁷ Así lo han expuesto, entre otras, las Sentencias del TJUE de 18 de julio de 2007, asunto *OYAA*, causa C-231/05, párrafo 63 – 65; de 14 de octubre de 1999, asunto *Sandoz*, causa C-439/97, párrafos 21-24. Curiosamente, ambas sentencias tratan sobre medidas anti-elusivas en materia de fiscalidad.

⁴⁸ Nos encontramos una amplia doctrina jurisprudencial sobre el asunto acerca de medidas anti-elusiva en materia de fiscalidad, así destacamos, entre otras, la STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03, párrafo 55; y STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X e Y AB*, causa C-436/00, párrafos 61 y 62.

⁴⁹ Véanse las STJUE de 20 de febrero de 1979, asunto *Rewe-Zentral AG*, causa C-120/78; STJUE de 10 de julio de 1986, asunto *Segers*, causa C-79/85, párrafo 17; STJUE de 30 de noviembre de 1995, asunto *Reinhard Gebhard v. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, causa C-55/94, párrafo 37; y STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros*, causa C-212/97, párrafo 34.

- Deben cumplir el triple juicio de proporcionalidad, es decir, deben ser adecuadas, necesarias y proporcionales para alcanzar su objetivo.

El establecimiento de este test de validez manifiesta que la lista de razones imperiosas de interés general está abierta, cada uno de los motivos que se den en cada supuesto serán analizados de forma aislada y particular, resultando admitidos como justificación si pasan todas y cada una de las fases del examen de validez anteriormente expuesto. De esta forma se ha llegado a afirmar que la lucha o prevención de la elusión fiscal constituye, en sí misma, una razón o motivo imperioso de interés general en todos y cada uno de los EEMM, sin embargo ello no ha sido para nada sencillo, pues su consideración como motivo imperioso único y aislado ha requerido reiterados pronunciamientos del TJUE.

4. 2. 3. Justificaciones en materia de discriminaciones y restricciones en supuestos de elusión fiscal

Como dijimos anteriormente, el interés general de luchar o prevenir las conductas elusivas ilegítimas no está previsto en el Tratado, por lo que dicho cuerpo normativo no nos servirá de mucho al respecto⁵⁰, por ello habrá que acudir a la jurisprudencia europea sobre la *rule of reason*⁵¹ para encontrar una justificación a aquellas medidas nacionales anti-elusivas que operan, principalmente, a través de restricciones.

A simple vista, tendríamos que afirmar que no resulta posible que un EEMM restrinja el ejercicio de las libertades en base a que ellas son empleadas de forma abusiva para beneficiarse de ventajas y beneficios propios del Ordenamiento de otro EEMM, se trata de un único elemento que debe ser valorado junto a otros⁵², cuestión que analizaremos en los epígrafes siguientes. No obstante y en cuanto a lo que nos interesa, en materia de fiscalidad directa se han admitido muy pocas razones imperiosas de interés general, y más cuando las mismas eran fundamentadas en motivos o cuestiones económicas, pues la vía rápida y segura, y en ocasiones desesperada, que

⁵⁰ Van Thiel, S. *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles*. IBFD Doctoral Series. 2002. Pág. 543.

⁵¹ El origen de esta teoría jurisprudencial se encuentra en el asunto conocido como *Cassis de Dijon*, de 20 de febrero de 1979, asunto *Rewe*, causa C-120/78.

⁵² STJUE de 26 de octubre de 1999, asunto *Eurowings*, causa C-294/97, párrafo 44.

todo Gobierno empleaba para justificar sus restricciones y discriminaciones indirectas no eran otras que la pérdida de recaudación presupuestaria, las consecuencias presupuestarias derivadas de la erosión de bases imponibles, la necesidad de contrarrestar las ventajas obtenidas en otros Estados, etc.⁵³, causas o justificaciones que llevaron al TJUE a rechazarlas en base a la falta de proporcionalidad, ya que éstas más que una norma anti-abuso se constituyen como una norma cuyo objetivo es garantizar un nivel de recaudación⁵⁴. Del mismo modo, estas consecuencias de carácter económico se deben a las discrepancias legales existentes a lo largo de la Unión Europea, discrepancias que han sido totalmente admitidas por el TJUE⁵⁵.

Entre las razones que si fueron admitidas en materia tributaria destacamos la eficacia de los controles fiscales^{56, 57}, la necesidad de preservar el equilibrio en el reparto

⁵³ Algunos casos en los que el TJUE se pronunció en este sentido fueron, entre otros, STJUE de 6 de marzo de 2007, asunto *Meilicke*, causa C-292/04, párrafo 30; STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 49, donde negó la justificación en base a pérdida de recaudación tributaria derivada de conductas elusivas; STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03, párrafo 44; STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *Laysterie du Saillant*, causa C-9/02, párrafo 61, donde negó la justificación en base a la explotación de lagunas fiscales; STJUE de 3 de octubre de 2002, asunto *Danner*, causa C-136/00, párrafo 56; STJUE de 18 de septiembre de 2003, asunto *Bosal Holding*, causa C-168/01, párrafo 42; STJUE de 26 de junio de 2003, asunto *Skandia*, causa C-422/01, párrafo 53; STJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lankhorst-Hohorst*, causa C-324/00, párrafo 36; STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X&Y AB*, causa C-436/00, párrafo 50; y STJUE de 28 de abril de 1998, asunto *Decker*, causa C-120/95, párrafo 39.

⁵⁴ Véase la STJUE de 16 de julio de 1998, asunto *ICI*, causa C-264/96, párrafos 25 a 28; STJUE de 21 de septiembre de 1999, asunto *Saint-Gobain*, causa C-307/97, párrafo 50

⁵⁵ Así lo reconoció el TJUE en su sentencia de 12 de julio de 2005, asunto *Schempp*, causa C-403/03.

⁵⁶ Véanse las Sentencias del TJUE de 20 de febrero de 1979, asunto *Cassis de Dijon*, causa C-120/78; STJUE de 15 de mayo de 1997, asunto *Futura Participations*, causa C-250/95; STJUE de 8 de julio de 1999, asunto *Baxter*, causa C-254/97; y STJUE de 11 de junio de 2009, asunto *X*, causas acumuladas C-155/08 y C-157/08.

⁵⁷ La razón imperiosa de interés general referida a la necesidad de garantizar los controles fiscales no será analizada, puesto que la misma no puede operar como justificación ante las restricciones causadas o derivadas de la aplicación de una cláusula anti-elusiva general. Es más, la referida razón imperiosa ha sido, en la mayoría de las ocasiones, rechaza como tal, ya que en palabras del TJUE existen ciertos mecanismos que todos y cada uno de los EEMM pueden emplear para lograr el fin que aparentemente se lograría con la razón imperiosa aquí expuesta, por ejemplo los CDI con cláusulas de intercambio de información y cooperación, la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE L 64 de 11 de marzo). Al respecto véanse la STJUE de 8 de julio de 1999, asunto *Baxter y otros*, causa C-254/97; STJUE de 10 de marzo de 2005, asunto *Laboratoires Fournie*, causa C-39/04; STJUE de 11 de octubre de 2005, asunto *Elisa*, causa C-451/05; la STJUE de 11 de junio de 2009, asunto *Passenheim-van Schoot*, causa C-155/08; STJUE de 8 de marzo de 2001, asunto *Skandia*, causa C-240/99; STJUE de 3 de octubre de 2002, asunto *Danner*, causa C-136/00; STJUE de 28 de octubre de 1999, asunto *Vestergaard*, causa C-55/98; STJUE de 11 de agosto de 1995, asunto *Wielockx*, causa C-80/94; STJUE de 4 de marzo de 2004, asunto *Comisión v. Francia*, causa C-334/02; STJUE de 14 de septiembre de 2006, asunto *Stauffer*, causa C-386/04; STJUE de 3 de octubre de 2006, asunto *Scorpio*, causa C-290/04; STJUE de 9 de noviembre de 2006, asunto *Turpeinen*, causa C-520/04; y STJUE de 9 de noviembre de 2006, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-433/04.

de la potestad tributaria⁵⁸, la lucha contra los paraísos fiscales⁵⁹, proteger y garantizar la coherencia fiscal (territorial)⁶⁰ y la prevención de la elusión de la normativa nacional y el abuso de Derecho Europeo⁶¹.

Las relevantes para nuestro estudio son las dos últimas, aquellas referidas a la coherencia fiscal y la prevención de la elusión fiscal y abuso de derecho, pues en ambas puede encontrar la justificación la norma anti-elusiva general a adoptar por los EEMM.

Por coherencia fiscal debe entenderse el interés de evitar la doble imposición y doble no imposición⁶², garantizando, por tanto, que la renta o el sujeto en cuestión sea gravado una única vez. Se trata de un motivo o razón imperiosa de interés general importante, puesto que, como ha reconocido el abogado general Maduro, éste «*desempeña una importante función correctora en el Derecho Comunitario*», ya que «*tiene como función proteger la integridad de los sistemas fiscales nacionales, pero siempre que ello no se oponga a la integración de dichos sistemas en el marco del mercado interior*»⁶³. Es más, y desde nuestro punto de vista, la protección de la coherencia fiscal contribuye a la consecución del Mercado Interior, al permitir la eliminación de ciertas barreras fiscales, como puede ser la doble imposición, en las operaciones transfronterizas en el marco de este Mercado.

⁵⁸ En este sentido las SSTJUE de 21 de septiembre de 1999, asunto *Saint-Gobain*, causa C-307/97; de 15 de enero de 2002, asunto *Gottardo*, causa C- 55/00.

⁵⁹ STJUE de 1 de abril de 2014, asunto *Felizstowe Dock*, causa C-80/12, pár. 32.

Téngase en cuenta, según las consideraciones e ideas de quien suscribe, que probablemente el referido motivo de interés general experimentará una delimitación más detalla por parte del TJUE, lo que indirectamente nos otorgará una definición europea de paraíso fiscal, la cual podrá o no responder a la definición otorgada por la OCDE.

⁶⁰ STJUE de 28 de enero de 1992, asunto *Bachman*, causa C-204/90.

⁶¹ Véase, entre otras, la STJUE de 16 de julio de 1998, asunto *ICI*, causa C-264/96; STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X e Y II*, causa C-436/00; y STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *Lankhorst-Hohorst*, causa C-324/00.

⁶² Véase Metzler, V. E. *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, en Lang, M. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Spiramus Press. 2008 [Viena] Pág. 55

La dicho interés general fue empleado en asuntos tales como la STJUE de 28 de enero de 1992, asunto *Bachmann*, causa C- 204/90; STJUE de 28 de enero de 1992, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-300/90; STJUE de 8 de noviembre de 2007, asunto *Amurta SGPS*, causa C-370/05; STJUE de 29 de marzo de 2007, asunto *Rewe Zentralfinanz*, causa C-347/04.

⁶³ Véanse las Conclusiones del Abogado General Maduro en el asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03, párrafo 66.

De lo expuesto se puede entender que el motivo referido a la coherencia fiscal entra en juego, única y exclusivamente, bien cuando nos encontramos con la aplicación de un CDI o bien ante una restricción o discriminación frente a una ventaja fiscal⁶⁴ que resulta negada mediante un gravamen, ambos elementos, ventaja y gravamen, deben referirse al mismo tributo y sujeto⁶⁵.

En sí, la coherencia fiscal está íntimamente vinculada al principio de no discriminación en el ámbito fiscal, pues, la mayoría de los casos que ha conocido el TJUE sobre el asunto versaban sobre discriminaciones en base, por ejemplo, a la fuente, nacional o extranjera, de los rendimientos objeto de gravamen⁶⁶.

Lo que nos interesa es saber si dicho motivo o razón imperiosa puede justificar las restricciones o discriminaciones derivadas del empleo de una cláusula anti-elusión. Al respecto la respuesta a la misma no resulta general ni categórica, pues dependiendo del contenido y estructura de la cláusula podremos dar una respuesta u otra. En este sentido, partiendo de diversos pronunciamientos del TJUE como son el asunto *N*⁶⁷, *Thin Cap Group*⁶⁸ y *Oy AA*⁶⁹, entre otros, hemos logrado determinar que aquella cláusula anti-elusiva que no esté compuesta por un elemento subjetivo⁷⁰, es decir, sólo por un elemento objetivo, podría justificarse en la coherencia fiscal, pues lo que ésta conoce está basado, estrictamente, en hechos o elementos objetivos, independientemente de cual sea la intención o voluntad del contribuyente, así como de la finalidad de la propia operación. Básicamente este motivo imperioso de interés general únicamente servirá para prevenir la doble imposición y evitar los vacíos legales que derivan en doble no

⁶⁴ Véase la STJUE de 28 de febrero de 2008, asunto *Deutsche Shell*, causa C-293/06, párrafos 38 a 40; STJUE de 14 de noviembre de 1995, asunto *Svensson y Gustavsson*, causa C-484/93, párrafo 58; STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X&Y*, causa C-436/00, párrafo 52; STJUE de 23 de febrero de 2006, asunto *Keller Holding*, causa C-471/04, párrafo 40; STJUE de 14 de septiembre de 2006, asunto *Centro di musicología Walter Stauffer*, causa C-386/04, párrafos de 54 a 56.

⁶⁵ Sin bien es cierto que la cuestión debía referirse en un principio al mismo sujeto la cuestión ha cambiado como consecuencia de un cambio jurisprudencial. En tal respecto véanse la STJUE de 6 de junio de 2000, asunto *Verkooijen*, causa C-35/98, párrafos 57 y 58; STJUE de 18 de septiembre de 2003, asunto *Bosal Holding*, causa C-168/01, párrafos 37 a 39; y STJUE de 7 de septiembre de 2004, asunto *Mannine*, causa C-319/02.

⁶⁶ En este sentido se pronunció el TJUE en los asuntos *Saint Gobain*, causa C-307/97; *Marks & Spencer*, causa C-446/03; y *Test Claimants*, causa C-524/04.

En la misma dirección el Abogado General Mengozzi, en el asunto *Columbus*, causa C-298/05.

⁶⁷ Véanse las conclusiones del Abogado General en el asunto *N*, causa C-470/04, párrafo 105.

⁶⁸ Véanse las conclusiones del Abogado General en el asunto *Thin Cap Group*, causa C-524/04, párrafo 85; y la STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Thin Cap Group*, causa C-524/04, párrafo 69.

⁶⁹ Véanse las conclusiones del Abogado General en el asunto *Oy AA*, causa C-231/05, párrafo 63.

⁷⁰ Weber, D. *Tax Avoidance* ... op. cit. Pág. 246

imposición, de ahí que no pueda justificar las restricciones en base a la prevención y lucha de la elusión fiscal⁷¹.

Por lo tanto, podríamos afirmar que la coherencia fiscal no constituye en sí misma una razón imperiosa de interés general en la que apoyar una cláusula anti-elusiva general, al estar compuesta por dos elementos, uno objetivo y otro subjetivo, aunque éste último esté basado en la concurrencia de ciertas evidencias o circunstancias objetivas que muestren no la intención o voluntad del contribuyente, sino la finalidad de la operación o transacción.

Rechazada la coherencia fiscal como posible justificación, nos centramos en la prevención de la elusión fiscal como posible razón o motivo de interés general en el que basar una discriminación indirecta o restricción. Será ésta la que de apoyo a las cláusulas anti-elusivas o anti-abusivas.

Pese a la diferenciación que hemos efectuado entre ambas razones, hay quien considera que ambas están estrechamente relacionadas, así por ejemplo WATTEL afirma que la prevención de la elusión fiscal constituye una subcategoría de la coherencia del sistema tributario como razón imperiosa unitaria⁷², estableciéndose la única diferencia en el elemento intencional que debe concurrir en la elusión fiscal, puesto que, como ya vimos anteriormente, la coherencia fiscal se refiere principalmente al sistema tributario en un sentido objetivo, en el estado de su legislación.

⁷¹ García-Herrera, C. y Herrera, P. M. «Is tax fairness in Europe under siege? Spanish law and anti-avoidance provisions» *EC Tax Review*. 2004. Núm. 2. Pág. 63.

⁷² Wattel, P. J. *Fiscal Cohesion, Fiscal Territoriality and Preservation of the (balanced) allocation of Taxing Power, What is the different*, en Webber, D. *The Influence of European Law on Direct Taxation. Recent and Future Developments*. Kluwer Law International. 2007 [Holanda] Pág. 140 y 156.

Como todo aquello que tiene incidencia en materia de fiscalidad no encuentra su origen en un asunto propiamente fiscal, sino que también el origen de esta causa como motivo imperioso de interés general se encuentra en un asunto conocido por el TJUE ajeno a la fiscalidad. Podríamos decir que el origen de la prevención de la elusión o abuso de Derecho Europeo está en el asunto *Segers*⁷³, donde el TJUE analizó la validez de una discriminación que efectuaba una disposición holandesa la cual fue justificada por el Gobierno holandés en base a la prevención del abuso, lo que llevo al TJUE a admitir que la prevención del fraude entraría dentro del ámbito del interés público, justificándose así la restricción.

Una extrapolación de este asunto a materia de fiscalidad no daría los resultados que estamos buscando, pues, como ya expusimos en el capítulo II, no es lo mismo el fraude fiscal que la elusión tributaria, por lo que prestando atención a la literalidad del asunto *Segers*, el término fraude o *fraud* –en su versión inglesa– se estaría refiriendo, única y exclusivamente, a la evasión, institución totalmente distinta a la elusión fiscal o *tax avoidance*, por lo que en un primer momento se podría interpretar que el TJUE considera que la lucha contra la elusión fiscal no sería considerada como razón imperiosa de interés general al no estar cubierta por la excepción del interés público.

Esta interpretación no es del todo incorrecta, ya que, curiosamente, anticipa aquello que el TJUE manifestaría en el asunto *Avoir Fiscal*⁷⁴, donde afirmaría que, en aquel caso, la prevención de la elusión fiscal no podía justificar la restricción al ejercicio de una libertad, concretamente la libertad de establecimiento. No obstante, el TJUE evolucionaría en su parecer.

⁷³ Véase la STJUE de 10 de julio de 1986, asunto *Segers*, causa C-70/85, párrafo 17.

⁷⁴ Véase la STJUE de 28 de febrero de 1986, asunto *Comisión v. Francia*, causa C-270/83, párrafo 25.

Un caso relevante para tal razón imperiosa es el caso *Marks & Spencer*, donde se manifestó que una cláusula general anti-elusión sería conforme a derecho en base a su intención de prevenir la elusión fiscal⁷⁵ junto a otras dos razones, *salvaguardar el equilibrio en el reparto de la facultad tributaria entre los Estados miembros interesados*⁷⁶ y *prevenir el riesgo de doble imputación de pérdidas*⁷⁷.

El TJUE en el referido caso entiende que la medida anti-elusiva nacional es totalmente conforme al Derecho Europeo pese a su restricción ya que, en su conjunto⁷⁸, los tres motivos dados por el Gobierno británico constituyen razones imperiosas de interés general, lo que significa, a sensu contrario, que independientemente tales intereses generales no pueden ser empleados como justificación de la restricción en cuestión al carecer de la amplitud suficiente de la que se derivase su calificación como razón imperiosa de interés general de carácter autónoma y autosuficiente. Esta postura jurisprudencial no tendría éxito ya que en causas posteriores se reconocería la lucha contra la elusión fiscal como una auténtica razón imperiosa de interés general.

El TJUE recapitó y dio un giro al razonamiento jurídico que hasta la fecha venía empleando. Con el asunto *ICI* el TJUE comenzó a admitir, explícitamente, la prevención de la elusión fiscal –*tax avoidance*– como razón imperiosa de interés general en la que los EEMM podrían fundamentar las limitaciones, restricciones o discriminaciones en el empleo de las libertades comunitarias.

⁷⁵ Véase la STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03, párrafo 49. Téngase en cuenta que la versión en castellano emplea el término *evasión fiscal*, en cual no resulta correcto de acuerdo al supuesto de hecho, ya que se trata de una estructura referida a la *elusión fiscal*, como bien ha identificado y nominado la versión en lengua inglesa, donde se lee *tax avoidance*.

⁷⁶ Véase la STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03, párrafo 43 y 51.

⁷⁷ Véase la STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03, párrafo 47 – 48.

⁷⁸ Esta consideración en conjunto no solo se ha visto en el asunto *Marks & Spencer*, sino que también en el asunto AY OO, STJUE de 18 julio de 2007, causa C-231/05, párrafo 60, donde se manifestó que la restricción que efectuaba la normativa nacional en cuestión sobre la libertad de establecimiento está justificada en base a los motivos imperiosos de interés general referidos a la necesidad de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los EEMM intervinientes y la de evitar la elusión fiscal, considerados ambos de forma conjunta.

Por lo tanto, se podría decir que a partir del asunto *ICI*⁷⁹ el TJUE comienza a admitir aquellas medidas nacionales anti-elusivas cuyo fin principal es la lucha contra las prácticas abusivas. Sin embargo, el TJUE no permitiría que ello fuera tan sencillo, es decir, el TJUE no ha reconocido la habilitación de los EEMM a discriminar o restringir el ejercicio de las libertades europeas sin más, sino al contrario, al exigir que todas aquellas medidas nacionales restrictivas tengan que contemplar todos y cada unos de los requisitos y elementos que este Tribunal ha identificado en su teoría sobre la prohibición de abuso de derecho, teoría que será la continuación a la teoría hasta hora expuesta sobre la *rule of reason*.

El TJUE reiteró tal postura en diversas ocasiones, como por ejemplo en los asuntos *X&Y AB*⁸⁰, *Lankhorst-Hohorst*⁸¹, *Laysterie*⁸² y, no se nos podía olvidar, el famoso asunto *Cadbury Schweppes*⁸³, asuntos en los que el Tribunal condicionó tales medidas nacionales a que las mismas tengan como objetivo específico el prevenir la concurrencia de estructuras totalmente artificiales creadas con el fin de eludir la normativa fiscal nacional para lograr un beneficio o ventaja fiscal.

En el asunto *Cadbury Schweppes* el TJUE analizó la justificación que daba el gobierno a la restricción que causaba la disposición anti-abuso de carácter especial aprovechando la ocasión para analizar la cuestión del abuso del Derecho en sede Europea. Dicho Tribunal llegó a la conclusión, como ya hemos adelantado en el capítulo II, que tanto abuso de derecho y elusión fiscal ilegítima responden a una misma definición, por lo que la prevención o lucha contra la elusión fiscal podría constituir un motivo o razón imperiosa de interés general con la que justificar la restricción de la libertad fundamental empleada de forma abusiva.

⁷⁹ STJUE de 16 de julio de 1998, asunto *ICI*, causa C-264/96, párrafo 26.

⁸⁰ STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X&Y AB*, causa C-436/00, párrafo 61

⁸¹ STJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lankhorst-Hohorst*, causa C-324/00, párrafo 37

⁸² STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *de Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02, párrafo 50

⁸³ Véase la STJUE de 12 de septiembre de 2012, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafos 23-24.

Por ello es por lo que la doctrina, entre la que nos encontramos, ha considerado que la vía más satisfactoria tanto para luchar contra la elusión fiscal como para garantizar la unidad y primacía del Derecho Europeo es a través de la aplicación de la prevención de la elusión fiscal como *rule of reason* y no como causa autónoma prevista en el Tratado, aunque si bien es cierto que la ausencia de dicho interés en el referido cuerpo legal no es sino un olvido intencionado, pues, como ya hemos tenido ocasión de exponer, los EEMM se han visto reacios a ceder más soberanía en materia de fiscalidad directa, al constituir ésta un área de interés estratégico para todo Estado, puesto que de la realización de una política fiscal u otra dependerá el mayor o menor nivel de recaudación.

Finalmente, cerramos la exposición reconociendo que la aplicación de la *rule of reason* responde a aspectos políticos al permitir que ciertos intereses nacionales que carecen de reconocimiento jurídico sean reconocidos y protegidos a nivel Europeo en detrimento del ejercicio y garantía del Derecho de la Unión⁸⁴.

4. 3. Abuso del Derecho Europeo

En el presente epígrafe nos dedicaremos a estudiar la teoría europea sobre el abuso del derecho como teoría anti-elusiva al derivar ésta de la teoría previamente expuesta, aquella referida a la *rule of reason*, es más, desde nuestro punto de vista consideramos que ésta constituye la fase previa de aquella que a continuación se desarrollará. Para ello estudiaremos tanto la teoría general como aquella particular desde el punto de vista de la tributación directa e indirecta.

4. 3. 1. Origen primario de la teoría del abuso del derecho

Dentro de lo que podemos denominar origen del abuso del derecho debemos diferenciar entre dos orígenes distintos, el referido a la Unión Europea y aquel que se refiere a cuestiones ajenas a la Unión.

⁸⁴ Eijsbouts, W. T. *The Rule of Reason, a Constitutional Principle*, en Schrauwen, A. et al. *Rule of Reason ...* . op. cit. Pág. 191

En este sentido, podríamos decir que el nacimiento de la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho como institución global ha corrido de forma paralela a la evolución del concepto de derecho como fórmula a través de la cual indicar los límites al ejercicio del mismo. Así lo ha manifestado PLANIOL al reconocer que el derecho termina donde el abuso comienza⁸⁵.

De esta forma se podría afirmar que dicha teoría encuentra su origen en el mismo Derecho Romano, como ejercicio incorrecto de un derecho subjetivo⁸⁶. Posteriormente, la teoría moderna se desarrollaría en Francia mediante el *abus de droit* y en Alemania con la *rechtsmissbrauch*, manifestándose así la larga y consolidada tradición de dicha figura en la ciencia jurídica europea. Lo que diverge de un Estado a otro es el carácter del mismo, ya que en ciertos Ordenamientos jurídicos aparece como principio reconocido en la propia Constitución o en otros cuerpos normativos, en otros como teoría jurisprudencial y en otros como un verdadero principio general en muchas ocasiones implícito.

El motivo por el que surge dicha teoría no es otro que como respuesta al empleo discrecional de la autonomía privada que tiende a violar los intereses tutelados por el Ordenamiento⁸⁷, pues no se debe olvidar que el ejercicio de un derecho debe ser conforme a su función y a su espíritu, ya que, de no ser así, el ejercicio del mismo se vería totalmente desprotegido al resultar contrario a lo previsto en el propio Ordenamiento.

⁸⁵ Bien conocida es la célebre cita de PLANIOL en la que afirma que «*le droit cesse là où l'abus commence*». Véase: Planiol, M. *Traité élémentaire de droit civil*. op. cit. . 312. Igualmente, R. «Abuse of rights in EC law» *Tax Adviser*. 2003. Núm. 16.

⁸⁶ Rescigno, P. «L'abuso del diritto nell'ordinamento italiano» *Rivista trim. Diritto Procesale Civile*. 1958. Núm. 18.

Véase el Digesto 1, 3, 29 y 1, 3, 30.

⁸⁷ Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale ...* . op. cit. Pág. 17

No se trata de una teoría existente, única y exclusivamente, en ciertos países, sino al contrario, la misma se deja ver en una gran multitud de jurisdicciones todas ellas con tradiciones jurídicas más que diversas⁸⁸. Así por ejemplo debemos destacar España, Alemania, Bélgica, Holanda y Francia como países que desde épocas tempranas han recogido la referida teoría tipificada como principio general de sus respectivos Ordenamientos. Otros, en cambio, no han procedido a reconocer tal principio desde sus orígenes, sino que lo han hecho a través de pronunciamientos jurisprudenciales, este es el caso de Reino Unido y de Italia, si bien es cierto, éste último ha venido considerando que, al menos en materia tributaria, el artículo 53 de la Constitución Italiana reconoce, implícitamente, dicha teoría, no obstante y como consecuencia del continuo debate doctrinal, el legislador italiano procedió a finales de 2015 a la codificación del referido principio a través de la introducción de un nuevo artículo 10 bis en el Estatuto del Contribuyente italiano, codificación que también efectuó Reino Unido.

4. 3. 1. 1. Origen Europeo de la teoría sobre el Abuso del Derecho

La teoría sobre la prohibición del abuso de derecho surge, hace ya más de treinta años, como respuesta al empleo abusivo o fraudulento de las libertades europeas y en general de cualquier disposición normativa europea en detrimento del derecho nacional o incluso el propio europeo⁸⁹, permitiendo, de este modo, limitar o restringir el ejercicio de las mismas con el fin de proteger el interés nacional en juego, por ello se afirma que tanto la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho como la justificación de las restricciones y discriminaciones indirectas en base a la prevención de la elusión fiscal se han desarrollado de forma paralela⁹⁰. Como podemos observar, ésta teoría resulta ser una pura restricción al consagrado reconocimiento y protección de las libertades fundamentales por parte del TJUE⁹¹.

⁸⁸ Para un estudio detallado al respecto acúdase a: Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale* op. cit. Pág. 35 y ss.

⁸⁹ Así lo han reconocido diversas Sentencias del TJUE, donde se ha expuesto que los interesados no pueden emplear las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta. Véanse, entre otras, la STJUE de 3 de marzo de 2005, asunto *Fini H.*, causa C-32/03, párrafo 32; STJUE de 23 de marzo de 2000, asunto *Diamantis*, causa C-373/97, párrafo 33; y STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96, párrafo 20.

⁹⁰ Sanz Gómez, R. J. *Las cláusulas anti-abuso específicas* op. cit. Pág. 60.

⁹¹ Nicoleta Ionescu, R. *L'abus de droit* op. cit. Pág. 23

En sí misma, la teoría sobre la prohibición de abuso de derecho muestra el esfuerzo realizado por parte del TJUE que trata de evitar que el Derecho Europeo sea empleado como un instrumento con el que obtener ventajas y beneficios fiscales que no son permitidos en el Ordenamiento nacional.

Aunque pueda parecer que el TJUE ha venido refiriéndose y aplicando esta teoría de forma genérica, tenemos que decir que ello no es del todo correcto, ya que el origen tuvo lugar a través de esporádicas y contradictorias menciones y referencias a la misma⁹², las cuales permitieron que, con el transcurso de los años, se fuera estableciendo y desarrollando una noción autónoma de abuso de derecho en sede Europea, noción o teoría que ha despertado más que conflictos doctrinales en lo que se refiere a su contenido y a su propia naturaleza jurídica, pues, como tendremos ocasión de ver, hay quien defiende que la misma constituye un principio general del Derecho Europeo, mientras que para otros es una simple teoría o principio interpretativo.

No debemos olvidar tampoco el rechazo inicial que ésta sufrió a través de las conocidas posturas de diversos Abogados Generales⁹³ quienes negaban la admisibilidad de la teoría del abuso del derecho en sede europea basándose en las exigencias de tutela de la unidad y uniformidad del Derecho Europeo, derivadas del principio de primacía y efecto directo, así como en el reconocimiento y protección del Mercado Interior.

⁹² Con el carácter contradictorio de las menciones o aportaciones del TJUE sobre el abuso del derecho nos referimos a la problemática lingüística, expuesta en el capítulo II, que ha acontecido en sede europea, tan es así que dicho Tribunal no ha mantenido una gran coherencia en el empleo del término abuso de derecho, pues en muchas ocasiones se ha referido al éste como elusión o *avoidance* (STJUE de 5 de octubre de 1994, asunto TV10, causa C-23/93, párrafo 21), evasión o *evasion* (STJUE de 7 de febrero de 1979, asunto *Knoors v. Staatssecretaris van Economische Zaken*, causa C-115/78, párrafo 50), *circumvention* (STJUE 11 de julio de 1985, asunto *Leclerc*, causa C-229/83, párrafo 27), fraude o *fraud* (STJUE 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96, párrafo 20) y otras veces simplemente con la palabra abuso (STJUE 12 de marzo de 1996, asunto *Panagis Pafitis v. Trapeza Kentrikis Ellados*, causa C-441/93, párrafo 69). Sin embargo, el término abuso se comenzaría a utilizar como concepto único e inconfundible a partir de la STJUE de 14 de diciembre de 2000, asunto *Emsland-Stärke*, causa C-110/99.

⁹³ Véase las Conclusiones del Abogado General Tesouro de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96; y las conclusiones del Abogado General Saggio de 23 de marzo de 2000, asunto *Dionysios Diamantis v. Elliniko Dimosio e Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE*, causa C-373/97.

Este desarrollo progresivo de la teoría del abuso responde a una de las principales preocupaciones del TJUE, y es que éste se ha caracterizado por guardar una notable prudencia con el fin de no violar o limitar la libre autonomía de voluntad de las partes⁹⁴, al sustentarse en la misma el desarrollo y triunfo del Mercado Interior.

4. 3. 1. 2. El fin de la teoría del abuso del Derecho Europeo

Como expusimos anteriormente el derecho cesa donde comienza el abuso. Dicho límite tienen una razón de ser y no es otra que lograr el equilibrio entre los intereses propios de cada Ordenamiento Jurídico, de no ser así se permitiría que un empleo extralimitado o *abusivo* del derecho/libertades desencadenase una vulneración sobre los intereses propios y tutelados por el Ordenamiento a través de las distintas disposiciones normativas.

Para la protección de los intereses generales de cada uno de los EEMM no se requiere la creación de una nueva teoría, mediante la teoría de la *rule of reason* se logra la referida intención, ante un extralimitado empleo de las libertades comunitarias en contra de un interés imperioso, tanto recogido como tal en el TFUE como creado o aceptado por el TJUE, se limitaría el ejercicio de la misma, dejando a la conducta en cuestión sin la tutela jurídica que en un principio preveía el Tratado. Sin embargo, la referida teoría no resulta suficiente. Como ya vimos en el epígrafe anterior el motivo o razón imperiosa de interés general referido a la prevención y lucha contra la elusión fiscal no está recogido en el Tratado, por lo que ha tenido que ser creado por el propio TJUE. De ello se deriva una cierta inseguridad jurídica para el interesado, no tanto para el Estado miembro afectado, ya que bajo el referido interés tendrían cabida una multitud de conductas, operaciones o transacciones, pues, si partimos de la delimitación conceptual dada en el capítulo II, para la Administración Tributaria nacional calificaría como elusión todo tipo de conducta que derivase en un ahorro de impuesto o minoración de la carga tributaria, sea ésta legítima o ilegítima.

⁹⁴ Lagondet, F. «L'abus de droit dans la jurisprudence communautaire» *JTDE*. Núm. 95. 2003. Pág. 8.

Si así fuera, los EEMM podrían crear cualquier disposición normativa a través de la cual restringir o limitar el ejercicio de una libertad fundamental por el simple hecho de que la operación en cuestión vulnerase su interés nacional, por ejemplo una cláusula anti-elusiva cuyo objetivo no serían solamente las técnicas elusivas ilegítimas, sino también las legítimas, al no entrarse a valorar el fondo del asunto desde un punto de vista objetivo. De este modo, un contribuyente podría emplear legítimamente las libertades europeas con el fin de ahorrar impuestos pero podría darse el caso de que su propio Estado de residencia, empujado por el afán de recaudar lo máximo posible, hubiera legislado una disposición normativa a través de la cual se restringiría el uso de la libertad por atentar, aún legítimamente, contra un interés general.

Es por ello por lo que la teoría del abuso trata de lograr un equilibrio entre la autonomía privada, aquella facultad a través de la cual se lograría el empleo *abusivo* del derecho⁹⁵, y los límites introducidos en el Ordenamiento con los que se persigue tutelar y garantizar una serie de intereses públicos merecedores de tal protección, entre ellos, y en lo que a nos concierne, el interés nacional de garantizar el sostenimiento de los gastos públicos a través de las diversas figuras impositivas o lo que es lo mismo prevenir la elusión y evasión fiscal.

La teoría en cuestión podría ser definida como aquella que prohíbe a los interesados prevalerse o emplear el Derecho Europeo de forma abusiva o fraudulenta⁹⁶, en atención, no sólo al interés general violado, sino también al carácter objetivo o material de la propia conducta.

En sí la labor del abuso del derecho no es otra que efectuar una evaluación *a posteriori* de la legitimidad y oportunidad de la conducta efectuada por el interesado, en nuestro caso el contribuyente. Dicha valoración de carácter posterior se debe a que no puede darse una desaplicación generalizada del Derecho Europeo, sino que resulta necesaria una evaluación final y con atención a las circunstancias particulares del caso para verificar la auténtica naturaleza y objetivo de la conducta en cuestión, pues, ante todo lo que se debe lograr es un auténtico equilibrio entre los fines y objetivos recogidos

⁹⁵ Pistone, P. *Abuso del Diritto ed ...* . op. cit. Pág. 54

⁹⁶ Véase la STJUE de 5 de julio de 2007, asunto *Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet*, causa C-321/05, párrafo 38; y la STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96, párrafo 20.

en el Tratado, principalmente en el Mercado Interior, y aquellos intereses propios de cada uno de los EEMM, cuestión que no se lograría si toda conducta u operación estuviera sometida a una valoración o autorización previa.

Por lo tanto, a través de la teoría del abuso del derecho se logra restringir el ejercicio de las libertades fundamentales, por lo que dicha teoría deber ser interpretada de forma restrictiva⁹⁷, ya que, de no ser así se estaría permitiendo una intervención pública desmesurada en la economía privada, de ahí la idea de que el mismo sea constituido como principio interpretativo y no general, puesto que si ésta constituyese una teoría general haría que se obstaculizase la consecución de los objetivos y fines públicos europeos y nacionales. De esta forma se resuelven ciertos tipos de conflictos normativos a nivel Europeo y se garantiza la consecución y desarrollo del Mercado Interior.

4. 3. 1. 3. El importante papel del Tribunal Europeo de Justicia en la creación y desarrollo de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo

El TJUE ha desempeñado un importantísimo papel en la armonización legal en materia tributaria debido a los nefastos resultados derivados de la armonización legislativa como consecuencia del obstáculo establecido a través del requisito de la unanimidad⁹⁸. Tan es así que se podría afirmar que de no ser por la labor de este Tribunal la teoría que venimos analizando no habría visto la luz, ni las conductas elusivas habrían sido reprimidas. Prueba de todo ello son las continuas y reiteradas referencias que realizamos a las resoluciones emanadas del mismo.

⁹⁷ STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causa C-28/95, párrafo 36; y STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 55.

Sanz Gómez, R. J. *La Lucha de los Estados contra la Elusión Fiscal en el Contexto de la Unión Europea*. Civitas. Thomson Reuters. 2012 [Navarra] Pág. 120.

⁹⁸ Véase el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea el cual manifiesta que «*Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior*».

Debemos reconocer también que la participación del TJUE en este sentido no se ha limitado, única y exclusivamente, a la nominación o conceptualización de la teoría, sino que, con mucha cautela, ha sabido depurarla y desarrollarla conforme a la evolución del Derecho Europeo y Derecho nacional, creando, de éste modo, una doctrina general sobre la prohibición del abuso del derecho que no sólo encuentra aplicación en asuntos tributarios, sino en todos aquellos con incidencia en el Ordenamiento Europeo. Al respecto no todo son méritos para el referido Tribunal, puesto que la principal crítica que se le puede efectuar es el excesivo empleo de conceptos jurídicos indeterminados, cuestión que ha derivado en la falta de claridad y transparencia en todas y cada una de sus teorías jurisprudenciales, violando, en muchas ocasiones, el principio de certeza y la seguridad jurídica del contribuyente.

Pese a lo expuesto, la teoría europea sobre el abuso del derecho no se debe sólo a la labor del TJUE, ya que también han desempeñado un papel fundamental los propios EEMM a través de sus tribunales nacionales mediante las distintas cuestiones prejudiciales que elevaron al Tribunal Europeo con vista a resolver aquellas situaciones en las que se debía dirimir un conflicto de intereses entre aquellos que le son propios a la Unión Europea y aquellos propios de los EEMM⁹⁹, en el caso que nos concierne, aquel referido a la elusión tributaria, el conflicto entre el ejercicio legítimo de las libertades fundamentales y el interés de los EEMM de garantizar su recaudación tributaria a través de la protección de las bases imponibles devengadas en sus propias fronteras mediante el empleo de medidas restrictivas.

Ni que decir tiene que dicho Tribunal se ha convertido en un elemento indispensable en el proceso de integración europeo y en especial a lo referido a la armonización negativa en materia de fiscalidad directa.

⁹⁹ En cierto modo la elaboración y desarrollo de la teoría europea sobre la prohibición del abuso del derecho se debe al diálogo mantenido entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales nacionales a través, entre otros instrumentos, de la cuestión prejudicial. Véase a Zalasinski, A. «Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice» *Intertax*. Vol. 36. Núm. 4. 2008. Pág. 157.

4. 4. La teoría europea sobre el Abuso del Derecho

En primer lugar se procederá a exponer la teoría del abuso del Derecho Europeo desde un punto de vista general, para luego proceder al análisis desde un punto de vista tributario, sin embargo ello no quiere decir que en materia de fiscalidad existan escasos pronunciamientos al respecto, sino al contrario, pues dicha área es la que más asuntos sobre el abuso del derecho ha conocido, aunque la fiscalidad no es el único ámbito en el que dicha teoría ha encontrado aplicación ya que ha sido aplicada en la mayoría de las áreas abarcadas por el Derecho Europeo¹⁰⁰. Este primer acercamiento general nos ayudará a establecer y aclarar los conceptos básicos con el fin de adentrarnos, adecuadamente, en el análisis de dicha teoría en el seno del Derecho Tributario Europeo y como mecanismo de lucha contra la elusión fiscal.

4. 4. 1. Visión general

La institución del abuso del derecho goza de una larga tradición en la mayoría de los EEMM, sin embargo ello no se ha dejado ver desde el principio en los pronunciamientos del TJUE sobre la misma, pues el término abuso de derecho comenzó a emplearse no en las primeras resoluciones que trataban sobre dicha materia.

¹⁰⁰ Aprovechamos la oportunidad para señalar alguna de las Sentencias en las que se muestra la aplicación de la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho en diversas áreas europeas.

En materia sobre la libertad de circulación destacamos, aunque a lo largo del capítulo serán destacadas otras muchas, la STJUE de 5 de octubre de 1994, asunto *TV 10*, causa C-23/93; y STJUE de 3 de febrero de 1993, asunto *Veronica*, causa C-148/91.

En materia de libre circulación de bienes la STJUE de 9 de septiembre de 2003, asunto *Milk Marque*, causa C-137/00; y STJUE de 10 de enero de 1985, asunto *Leclerc*, causa C-229/83.

Sobre libre circulación de trabajadores STJUE de 15 de septiembre de 2005, asunto *Comisión v. Dinamarca*, causa C-464/02; y STJUE de 21 de junio de 1988, asunto *Lair*, causa C-39/86.

En materia de libertad de establecimiento STJUE de 7 de julio de 1992, asunto *Singh*, causa C-370/90; y STJUE de 3 de octubre de 1990, asunto *Bouchoucha*, causa C-61/89.

Sobre seguridad social STJUE de 2 de mayo de 1996, asunto *Paleta*, causa C-206/94.

En materia de política agraria STJUE de 11 de enero de 2007, asunto *Vonk Dairy Products*, causa C-279/05; y STJUE de 3 de marzo de 1993, asunto *General Milk Products*, causa C-8/92.

Sobre derecho mercantil/societario STJUE de 23 de marzo de 2000, asunto *Diamantis*, causa C-373/73.

En materia de IVA STJUE de 6 de julio de 2006, asunto *Axel Kittel*, causa C-439/04; y STJUE de 3 de marzo de 2005, asunto *Fini*, causa C-32/02.

Sobre derecho marítimo STJUE de 6 de abril de 2006, asunto *Agip Petroli*, causa C-456/04.

La primera de las resoluciones comunitarias en las que comenzó a delimitarse esta teoría es la referida al asunto *Van Binsbergen*¹⁰¹, resolución en la que sin hacer expresamente referencia al término abuso de derecho comenzó a establecer las bases de lo que, con el paso de los años, se convertiría en una verdadera teoría europea. Dicha sentencia pone de relieve el ya referido y estudiado problema lingüístico en el ámbito Europeo¹⁰².

Retomando el asunto *Van Binsbergen*, a partir de esta resolución el TJUE sienta la base doctrinal que expone que ningún interesado puede emplear el Derecho Europeo de forma abusiva o fraudulenta, a la vez que reconoce el derecho de los EEMM a adoptar medidas cuyo objetivo sea luchar contra el empleo del mismo de forma que se pretenda burlar o eludir el derecho nacional¹⁰³. No se trata de otra cosa sino de reconocer el interés legítimo de los EEMM de garantizar el cumplimiento de su normativa nacional cuando, para su elusión, se ha empleado el Derecho Europeo de una forma abusiva o fraudulenta¹⁰⁴.

No obstante, dicha base jurisprudencial no sería aplicada de forma estricta o general al menos en el ámbito tributario, ya que se permitiría el empleo de las libertades europeas con el fin de lograr la aplicación de un régimen jurídico más beneficios sin que ello pudiera ser calificado por parte del TJUE como abusivo¹⁰⁵ e incluso se comenzó inadmitiendo la lucha contra la elusión fiscal como razón o justificación de la restricción o limitación del ejercicio de las libertades fundamentales. Es por ello por lo que en capítulos anteriores hemos afirmado que el solo hecho de emplear las libertades fundamentales con el fin de lograr la aplicación o sujeción de un régimen tributario más beneficios en otro Estado miembro no supone la automática existencia de una conducta

¹⁰¹ STJUE de 3 de diciembre de 1974, asunto *María Van Binsbergen*, causa C-33/74.

¹⁰² Prueba de tal caos terminológico es el empleo indistinto de términos tales como elusión, fraude, evasión y prácticas abusivas, como si éstos fuesen sinónimos. Así se puede observar a través de la comparación de resoluciones del TJUE como la STJUE de 12 de julio de 1988, asunto *Direct Cosmetic*, causa C-138/86; STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causa C-28/95; y STJUE de 2 de mayo de 1996, asunto *Paletta*, causa C-206/94.

¹⁰³ Véase la STJUE de 3 de diciembre de 1974, asunto *Van Binsbergen*, causa C-33/74. Párrafo 13.

¹⁰⁴ Véanse la STJUE de 7 de febrero de 1979, asunto *Knoors*, causa C- 115/78, párrafo 25; y STJUE de 2 de mayo de 1996, asunto *Paletta*, causa C-206/94, párrafo 24.

¹⁰⁵ Véanse la STJUE de 26 de septiembre de 2000, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-478/98, párrafo 45; la STJUE de 21 de noviembre de 2001, asunto *X e Y*, causa C-436/00, párrafo 62; y la STJUE de 4 de marzo de 2004, asunto *Comisión v. Francia*, causa C- 334/02, párrafo 27.

abusiva o elusiva¹⁰⁶, sino que para ello se requerirá la concurrencia de una serie de elementos o evidencias como seguidamente analizaremos.

Por lo tanto, en este primer pronunciamiento el TJUE sienta dos bases:

- Las libertades europeas no pueden ser empleadas de forma abusiva con el fin de eludir el cumplimiento de la normativa nacional.
- Pese al reconocimiento del interés legítimo de los EEMM de adoptar medidas que restrinjan legítimamente el uso de las libertades fundamentales, el TJUE afirma que no se permitirán aquellas medidas nacionales que restrinjan o limiten dichas libertades sin justificación aparente. Por ello, toda medida será sometida a un análisis de oportunidad y proporcionalidad con respecto a la doctrina jurisprudencial.

Otro conjunto de pronunciamientos jurisprudenciales previos a lo que podríamos llamar la primera delimitación *oficial* de la teoría anti abuso europea son *Centros*¹⁰⁷ y *Paletta*¹⁰⁸ donde se recoge que la determinación de la conducta abusiva requiere un análisis caso por caso, aclarando que no es posible establecer o fijar una teoría general o categórica al ser este asunto más que crítico y complejo al correrse el riesgo de proteger los objetivos Europeos –principalmente el ejercicio y garantía de las libertades fundamentales y la consecución del Mercado Interior– en detrimento de diversos intereses nacionales y viceversa.

Estos primeros pronunciamientos jurisprudenciales no dicen mucho acerca del abuso del derecho y como identificarlo en un caso concreto.

El segundo hito fundamental en la teoría del abuso del derecho tiene lugar en el año 2000 a través de la sentencia del TJUE en el caso *Emsland Stärke*. Es en esta sentencia donde el TJUE establece, por primera vez, los contornos y elementos de la teoría europea sobre el abuso del derecho.

¹⁰⁶ Véase al respecto, entre otras, la STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, causa C-196/04, párrafo 50.

¹⁰⁷ Véase la STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros Ltd*, causa C- 212/97, párrafo 25.

¹⁰⁸ Véase la STJUE de 2 de mayo de 1996, asunto *Brenett v. Paletta*, causa C-206/94, párrafo 25.

La verdad es que en este caso el TJUE procede, de una forma sencilla aunque incompleta, a determinar los elementos que deben concurrir para que se pueda hablar de conducta abusiva. En este sentido, determina que el juez nacional deberá probar la concurrencia de dos elementos para poder confirmar la presencia de una conducta o estructura abusiva. Se trata de dos elementos fundamentales, tan es así que se mantendrán constantes a lo largo de los años aunque, y como es obvio, soportarán una serie de modificaciones como consecuencia de su adaptación a la realidad jurídica que deba conocer.

El TJUE expuso en la referida resolución que:

«La constatación de que se trata de una práctica abusiva exige, por un lado, que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa».

Se trata de un elemento de naturaleza objetiva para cuya concurrencia precisa de la constatación de una serie de circunstancias objetivas que demuestren que no se ha alcanzado el objetivo perseguido por la correspondiente norma o disposición europea¹⁰⁹.

La competencia para determinar si concurre o no una conducta abusiva con respecto a esta teoría está en manos de los jueces y tribunales nacionales, quienes deberán interpretar la normativa europea con el fin de identificar el fin y objetivos de la misma. Ello no quiere decir que los órganos jurisdiccionales nacionales tengan un amplio grado de libertad en cuanto a la interpretación del Derecho Europeo se refiere, sino que están sometidos a aquellas directrices y orientaciones impuestas por el propio TJUE, por lo que será éste el encargado de realizar una correcta y adecuada interpretación de la normativa europea¹¹⁰. No obstante, y con vistas a garantizar una correcta y uniforme aplicación e interpretación del Derecho Europeo, el propio TJUE estará a disposición de los mismos a través de las oportunas cuestiones prejudiciales que

¹⁰⁹ Véase la STJUE de 23 de marzo de 2000, asunto *Diamantis*, causa C-373/73, párrafo 39-43; STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros Ltd*, causa C-212/97, párrafo 25; STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96, párrafo: 22-23; STJUE de 2 de mayo de 1996, asunto *Brenett v. Paletta*, causa C-206/94, párrafo: 24-25; y STJUE de 12 de marzo de 1996, asunto *Pafitis*, causa C-441/93, párrafo: 68-70.

¹¹⁰ Al respecto, véase la STJUE de 23 de marzo de 2000, asunto *Diamantis*, causa C-373/73. Párrafo 35.

puedan surgir en el seno de un procedimiento y controlará, a su vez, las valoraciones efectuadas por los órganos jurisdiccionales nacionales a la hora de determinar la concurrencia de una conducta abusiva¹¹¹.

Este test anti-abuso no se queda ahí al requerir de la concurrencia de un segundo elemento, elemento de naturaleza subjetiva, sobre el cual el TJUE ha afirmado que el abuso:

«Requiere, por otro lado, un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención».

Resulta notoria la dificultad en cuanto a probar la concurrencia de este elemento subjetivo, pues la prueba de aquella voluntad de obtener un beneficio determinado amparado en la artificialidad resulta más que difícil al ser conocida única y exclusivamente por el propio interesado, cuestión que, como resulta obvio, no manifestará.

De esta forma la teoría del abuso experimentará, con el paso de los años, una notable objetivación, el propio TJUE establecerá en el asunto *Diamantis* que la prueba de dicho elemento subjetivo se basará en la concurrencia de evidencias objetivas¹¹², vinculándose la concurrencia del mismo a la presencia de condiciones o estructuras artificiales.

Aprovechamos esta exposición general para analizar los dos elementos de la teoría del abuso, ya que éstos se mantendrán constantes, aunque con leves cambios como consecuencia de su adaptación a la realidad jurídica que deben conocer, hasta día de hoy.

¹¹¹ Véase la STJUE de 11 de septiembre de 2003, asunto *Walcher*, causa C-201/01. Párrafo 37. Y la STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96. Párrafo 22.

¹¹² Véase la STJUE de 23 de marzo de 2000, asunto *Diamantis*, causa C-373/73. Párrafo 34. En el mismo sentido la STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros Ltd.*, causa C-212/97. Párrafo 25; y la STJUE de 2 de mayo de 1996, asunto *Brenet v. Paletta*, causa C-206/94. Párrafo 25.

4. 4. 1. 1. Elemento objetivo

Como hemos visto, el elemento objetivo es uno de los elementos que deben ser constatados y probados para poder afirmar la concurrencia de una conducta o estructura abusiva, es más, podríamos decir que se trata del único elemento de la teoría de abuso, pues, como veremos a continuación, el elemento subjetivo pasará a ser sustituido por la concurrencia de una serie de circunstancias o evidencias objetivas ante la dificultad y en ocasiones imposibilidad de prueba.

Anteriormente dijimos que es la sentencia *Emsland Stärke* la que procede a dar una delimitación sencilla y clara de los elementos propios de la teoría que venimos analizando, sin embargo, debemos reconocer que el elemento objetivo, como elemento propio y central de dicha teoría, ya había sido establecido en la sentencia *Lair*¹¹³, donde el TJUE expuso que la conducta abusiva debería ser identificada a través de circunstancias objetivas. Circunstancias o elementos que no pueden ser clasificados ni catalogados, la delimitación del abuso responde a un proceso más que complejo y difícil, cada situación merece ser analizada de forma aislada, de ahí que el propio TJUE haya considerado que la identificación de una conducta abusiva deba realizarse a través de un análisis detallado del caso en concreto, es decir, a través de la técnica caso por caso –*case by case basis*–¹¹⁴.

Será, en cambio, en *Emsland Stärke* donde el TJUE proceda a definir y depurar el elemento objetivo. Dicha sentencia manifiesta que para su concurrencia se precisa la combinación de un conjunto de circunstancias objetivas que muestren, a pesar del cumplimiento formal del objetivo y fin de las normas y disposiciones Europeas, que el comportamiento del particular o interesado frustra el objetivo y fin que le es propio a la referida norma¹¹⁵. Como vemos, se trata de una cuestión estrictamente interpretativa del Derecho Europeo, cuestión que concierne, en primer lugar, TJUE.

¹¹³ Sentencia del TJUE de 21 de junio de 1988, asunto *Lair*, causa C-39/86. Párrafo 43.

¹¹⁴ Así lo ha expuesto, entre otras, la sentencia del TJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros Ltd.*, causa C-212/97. Párrafo 25.

¹¹⁵ En el mismo sentido la STJUE de 22 de diciembre de 2010, asunto *Weald Leasing Ltd.*, causa C-103/09, párrafo 29.

Una cuestión que surge al respecto es la referida al número o cantidad de circunstancias o evidencias objetivas que deben concurrir para que podamos afirmar la presencia del referido elemento. A simple vista parecería insuficiente probar dicho elemento con una única y aislada circunstancia, así lo ha manifestado el abogado general Sharpston en el asunto *Vonk Dairy Products BV*¹¹⁶. Pese a lo expuesto, no podemos dar una respuesta definitiva sobre el número mínimo de indicios o circunstancias, pues, como en reiteradas ocasiones ha manifestado el TJUE, el estudio y determinación de la concurrencia del abuso del derecho merece un análisis caso por caso, ya que cada supuesto se encuentra contextualizado en circunstancias y situaciones más que diversas, contexto que puede permitir que la presencia de una sola de estas circunstancias demuestre la materialización del elemento objetivo, como ha ocurrido, por ejemplo, en el caso *Walcher*¹¹⁷, mientras que en otros supuestos una única circunstancia podría resultar más que insuficiente.

La determinación del elemento objetivo no es del todo sencillo, tan es así que de la experiencia y práctica del TJUE en los supuestos en los que resulta más fácil la identificación de éste son aquellos referidos al fraude, como por ejemplo en las prácticas tendentes a lograr la restitución de exportaciones¹¹⁸, matrimonios de conveniencia¹¹⁹, etc., es decir, supuestos en los que el fraude de ley o abuso es más que notorio.

El objeto de esta tesis no es centrar la aplicación de la teoría de abuso europea en técnicas o estrategias tributarias sencillas, sino al contrario. Las técnicas de planificación fiscal agresivas o técnicas de elusión fiscal ilícitas se caracterizan por gozar de una notable complejidad, se trata, en la mayoría de los casos, de estrategias que contemplan la participación de sociedades, reales o no, ubicadas tanto en diversos EEMM como en Estados terceros, en algunos casos paraísos fiscales, y que emplean instrumentos híbridos y complejos tanto desde un punto de vista legal como económico-financiero. Dichas características hacen que estos supuestos sean retos jurídicos a afrontar tanto por las autoridades tributarias, entendamos administrativas, como por las

¹¹⁶ Véase las Opiniones del Abogado General Sharpston, en el asunto *Vonk Dairy Products BV*, causa C-279/05. Párrafo 64.

¹¹⁷ Véase la STJUE de 11 de septiembre de 2003, asunto *Walcher*, causa C-201/01. Párrafos 46 – 47.

¹¹⁸ Véase, entre otras, la STJUE de 11 de octubre de 1977, asunto *Cremer*, causa C-125/76, párrafo 21.

¹¹⁹ Véase la STJUE de 23 de septiembre de 2003, asunto *Akrich*, causa C-109/1, párrafo 57. Y la STJUE de 7 de julio de 1992, asunto *Singh*, causa C-370/90, párrafo 12.

autoridades judiciales, tan es así que el propio TJUE ha experimentado cierta dificultad a la hora de luchar contra comportamientos abusivos de las libertades europeas a través de estructuras y formaciones formalmente correctas pero contrarias a los fines y objetivos de la norma empleada¹²⁰, de ahí la falta de imprecisión y vaguedad de sus pronunciamientos.

Es por ello por lo que el TJUE ha tenido que depurar la conceptualización del elemento objetivo. Para ello ha empleado la teoría de la artificialidad, que no es otra cosa que la aplicación de la teoría Norteamérica sobre la *sustancia sobre la forma*, de lo que se trata es de calificar una operación o conducta conforme a sus efectos económicos y no conforme a su forma¹²¹. En este caso, el TJUE se refirió a ella en el asunto *Emsland Stärke* a través de la expresión «*creación artificial*» carente de objetivo económico¹²², es decir, la concurrencia de una artificialidad palpable.

El origen del empleo de la artificialidad se debe a la dificultad presente de ciertas conductas que resultaban complejas a la hora de determinar si eran o no abusivas con respecto al Derecho Europeo, especialmente con el ejercicio de las libertades fundamentales referidas a la libertad de establecimiento, libre prestación de servicios, libre circulación de bienes y de capitales, ya que han sido éstas las empleadas por los particulares con el fin eludir la aplicación de normas nacionales desfavorables. A modo de ejemplo, señalamos las transacciones *U-turns*, caracterizadas por el empleo abusivo de las referidas libertades con el fin de eludir el cumplimiento de la normativa nacional a través del empleo de estructuras temporales.

¹²⁰ Nos referimos a estructuras empresariales o societarias transnacionales, en las que se emplean multitud de sociedades interpuestas, *letterbox companies*, *conduit companies* e incluso entidades *trust*, que hacen más que ardua la labor de investigación tributaria.

¹²¹ El origen norteamericano de la misma se encuentre en la resolución del asunto *Commissioner v. Court Holding Co.* 324 US 331 (1945).

¹²² Véase la STJUE de 14 de diciembre de 2000, asunto *Emsland Stärke*, causa C-110/99, párrafo 39.

Ante la imposibilidad de determinar el número mínimo de circunstancias o evidencias objetivas que deben concurrir, si que podemos establecer una delimitación negativa sobre aquello que no puede ser considerado, por sí solo, como circunstancia o evidencia objetiva. La primera delimitación es que dicha artificialidad no puede ser probada a partir de resultados económicos adecuados u oportunos, sino al contrario, la misma deberá ser determinada conforme a la concurrencia de ciertas evidencias o circunstancias objetivas¹²³, tampoco será evidencia objetiva el ejercicio de las libertades comunitarias por el solo hecho de beneficiarse de un tratamiento legal más beneficioso¹²⁴, y es que en muchas ocasiones se emplea la libertad de establecimiento para establecerse, *formalmente*, en un Estado miembro con un régimen legal más favorable o beneficioso. El problema se encuentra en determinar cuando el establecimiento de una sociedad en un Estado más favorable supone el ejercicio correcto de la libertad de establecimiento, pues, recordemos, que la misma supone la participación, de forma estable, continua e indefinida, en la vida económica del referido Estado¹²⁵. En muchas ocasiones, la deslocalización empresarial o el traslado de la sede mediante el ejercicio de la libertad de establecimiento supone la ausencia de actividad económica en el EEMM de destino, por lo que resulta materialmente imposible cumplir con los requerimientos propios de esta libertad. Por ello resulta totalmente legítimo preguntarnos si el ejercicio de la libertad de establecimiento en ausencia total o parcial de realidad económica supone o no un elemento o circunstancia objetiva a tener en cuenta para determinar la concurrencia de una situación abusiva. Al respecto hay reiterada jurisprudencia del TJUE que afirma que el ejercicio de la libertad de establecimiento mediante sociedades con escasa o nula actividad económica en el Estado de destino no supone un situación de abuso de derecho incluso si ello se efectuó con la intención de beneficiarse de un régimen normativo mas flexible o favorable en otro Estado o bien con la intención de eludir el cumplimiento de la normativa de su

¹²³ Freedman, J. *The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level*, en De la Feria, R. *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law*. Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. Centre for Business Taxation. 2011. [Oxford] Pág. 372

¹²⁴ Entre otras, STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 37.

En el mismo sentido, entre otras, STJUE de 30 de septiembre de 2003, asunto *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam v. Inspire Art*, causa C-167/01, párrafos 96 y 136-138; STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros Ltd.*, causa C-212/97, párrafos 26 a 28.

¹²⁵ Véase la STJUE de 16 de julio de 1998, asunto *ICI*, causa C-264/96, párrafo 21 y la STJUE de 21 de junio de 1974, asunto *Reyners*, causa C-2/74.

propio Estado de residencia¹²⁶, incluso si tal ejercicio se ha efectuado en un periodo de tiempo relativamente corto¹²⁷.

Téngase en cuenta que el elemento de la artificialidad será también empleado para determinar la concurrencia del elemento subjetivo, por lo que se ruega se tenga en presente la breve explicación aquí expuesta en la lectura del epígrafe siguiente. No obstante, efectuaremos un análisis más profundo del concepto *artificialidad* en el estudio del abuso del derecho como instrumento anti-elusivo.

Como se puede observar, la constatación del elemento objetivo requiere de un análisis y estudio caso por caso, pues cada supuesto es único y especial, lo que hace que tengamos que atender a todos sus elementos de forma detenida y particular.

4. 4. 1. 2. Elemento subjetivo

El segundo de los elementos característicos de la teoría europea del abuso del derecho es el elemento subjetivo, elemento que experimentará una notable objetivación con el paso de los años¹²⁸, como bien ha afirmado LANG y HEIDENBAUER, «*the relevance of this teleological factor should not depend on an additional subjective requirement*», o lo que es lo mismo, el empleo de una interpretación teleológica a la hora de aplicar la teoría anti-abuso hace del elemento subjetivo un elemento no relevante¹²⁹. Por ello, podríamos decir que no se trata estrictamente de un elemento particular, sino que está íntimamente vinculado a aquél que denominamos objetivo.

¹²⁶ Véase, entre otras, Sentencia del TJUE de 7 de febrero de 1979, asunto *Segers*, causa C-115/78; STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros*, causa C-212/97; STJUE de 30 de septiembre de 2003, asunto *Inspire Art*, causa C-167/01; y STJUE de 23 de septiembre de 2003, asunto *Akrich*, causa C-109/1.

¹²⁷ La cuestión de la temporalidad es más que compleja, pues en ciertas ocasiones se ha determinado que períodos estrictamente cortos no desvirtúan el fin propio de la libertad de establecimiento, cuando, en otras ocasiones, se ha considerado que la temporalidad supone la ausencia de protección por parte de la referida libertad. Véase la STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *de Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02, párrafo 54; y la STJUE de 21 de junio de 1988, asunto *Lair*, causa C-39/86, párrafo 43.

¹²⁸ Ello no se debe solamente a la dificultad de probar la intención o ánimo subjetivo del contribuyente, sino que, como ya afirmó Pérez Royo y Aguillo Avilés en un ámbito nacional pero aplicable en aquel Europeo, el elemento subjetivo únicamente resulta relevante en materia sancionatoria, no en materia elusiva o abusiva, pues, como tendremos ocasión de estudiar en los capítulos siguientes, las conductas elusivas no constituyen en sí mismas infracciones normativas.

Véase, Pérez Royo, F. y Aguillo Avilés, A. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Aranzadi. 1996 [Pamplona] Pág. 52

¹²⁹ Lang, M. y Heidenbauer, S. *Wholly Artificial Arrangements*, en Hinnekens, L. y Hinnekens, P. *A vision of taxes within and outside European borders: festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*. Kluwer Law Internationa. 2008 [Holanda] Pág. 608.

El TJUE ha definido este elemento como «[...] *voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención*»¹³⁰.

El TJUE vincula el elemento subjetivo a la creación artificial de las condiciones necesarias para su consecución, por ello, podríamos decir que la intención particular del interesado estaría constituida por la artificialidad de la operación o transacción, pues ésta revelaría el objetivo final perseguido por él mismo, es decir, la intención de lograr una ventaja o beneficio fiscal.

Resulta más que conocida la discusión doctrinal en torno a la relevancia¹³¹ e irrelevancia¹³² del elemento subjetivo como elemento *sine qua non* requerido para poder afirmar la concurrencia de conducta abusiva o elusiva, elemento que emplearán, sin lugar a dudas, para fundamentar la procedencia del carácter sancionable de la elusión fiscal o fraude de ley tributaria, cuestión que tendremos ocasión de analizar próximamente.

El elemento subjetivo no se estructura como un elemento subjetivo al uso o propio de las teorías tradicionales que lo contemplan¹³³, pues ha pasado de requerir una auténtica voluntad subjetiva e interior, a la prueba de una voluntad basada en una situación artificial a través de la concurrencia de elementos exteriores objetivos y verificables que prueban la concurrencia de la referida intención¹³⁴, en otras palabras, a

¹³⁰ STJUE de 14 de diciembre de 2000, asunto *Emsland Stärke*, causa C-110/99, párrafo 39.

¹³¹ Falcón y Tella, R. «El fraude a la Ley tributaria como ... » op. cit. Pág. 8 y ss

Ferreiro Lapatza, J. J. «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria» *Quincena Fiscal*. 2003. Núm. 11. Pág. 11 y ss.

García Novoa, C. *La cláusula anti-elusiva ...* op. cit. Pág. 227.

¹³² Avery Jones, J. F. «Nothing either good or bad, but thinking makes it so – the mental element in anti-avoidance legislation (I)» *British Tax Review*. 1983. Núm. 9.

Simón Acosta, E. «El abuso de la norma tributaria» *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003. Núm. 568. Pág. 3-4, quien manifiesta que «*un elemento intencional, de apreciación preferentemente subjetiva y que siempre está presente (con más o menos intensidad) en la relación tributaria no puede ser elevado a la categoría de piedra angular de una institución que tan gravísimas consecuencias puede tener para el contribuyente*».

¹³³ Gestri, M. *Abuso del Diritto e Frode alla Legge nell'Ordinamento Comunitario*. Giuffrè. 2003 [Milán] Pág. 215

¹³⁴ STJUE de 10 de enero de 1985, asunto *Leclerc*, causa C-229/83, párrafo 27; STJUE de 21 de junio de 1988, asunto *Lair*, causa C-39/86, párrafo 43; STJUE de 2 de mayo de 1996, asunto *Paletta*, causa C-206/94, párrafo 25; y STJUE de 2 de diciembre de 1997, asunto *Centros*, causa C-212/97, párrafo 25.

En el mismo sentido se ha pronunciado Palao Taboada, C. «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria» *Crónica Tributaria*. 2001. Núm. 98. Pág. 131.

verificar la finalidad de las actividades y no la intención del sujeto. Por ello se habla de que la teoría europea sobre el abuso del derecho ha experimentado una notable objetivación¹³⁵, al dejarse de lado el elemento estrictamente subjetivo referido a la voluntad personal y particular, sustituyéndolo por meras circunstancias o elementos de cognición objetiva, pues la prueba de la intención personal y subjetiva de lograr una ventaja o beneficio impropio resulta más que difícil, ya que únicamente conocerá tal extremo el propio interesado y en el caso de que la normativa exigiera a éste último la prueba negativa de la referida voluntad resultaría más que desproporcional¹³⁶.

El rechazo del elemento subjetivo se apoya en el principio general sobre la irrelevancia de los motivos, pues, éstos son entendidos como la representación psíquica del objetivo y finalidad perseguida por el negocio jurídico o conjunto de los mismos, es decir, al elemento interno y subjetivo del interesado, por lo que carecerá de relevancia jurídica como consecuencia de su carácter variable y contingente¹³⁷, así como ante la dificultad de probar su concurrencia y extensión. Tan es así, que podría afirmarse que el origen de la discusión entorno al elemento subjetivo se encuentra en la problemática lingüística que la doctrina ha afrontado a la hora de traducir los términos empleados por la doctrina, académica y jurisprudencial, internacional, ya que éste se caracteriza por emplear los conceptos *motive* –voluntad, referente al ámbito interno de la persona y por

Amorós, N. «La elusión y la evasión tributaria» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1965. Núm. 59. Pág. 612

Cooper, G. S. «*International experience with general anti-avoidance rules*» *SMUL*. 1998. Núm. 83. Pág. 100

¹³⁵ Vogenauer, S. *The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law*, en de la Feria, R. *Prohibition of Abuse of Law*. op. cit. Pág. 538

Terra, B. J. M. y Wattel, P. J. *European Tax Law*. op. cit. Pág. 913

La referida objetivación también se ha dado en los Ordenamientos nacionales, como es el caso del español entorno a los años 80, por lo que, sin lugar a dudas, es muy posibles que la objetivación experimentada a nivel europeo encuentre su origen en aquella nacional, aunque el desfase temporal es más que dilatado. En la doctrina al respecto, nos encontramos, entre otros, a: Ruíz Serramalera, R, *El negocio jurídico*. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. 1980 [Madrid] Pág. 326; y Navarro Fernández, J. A. *El fraude de ley*. op. cit. Pág. 167 y 170.

¹³⁶ Similar manifestación otorgó el Abogado General Léger en el asunto Cadbury de 2 de mayo de 2006, causa C-196/04 en el párrafo 119, afirmando que «*Las autoridades nacionales competentes, a las que incumbe esta comprobación, no deben examinar, por tanto, cuál era la intención subjetiva de las partes, cuya prueba sería muy difícil de aportar y constituiría una fuente de inseguridad jurídica*».

Esta objetivación anticipa lo que constituirá uno de los límites o requisitos a tener en cuenta a la hora de legislar una cláusula anti-elusiva general en el Ordenamiento nacional, pues, como tendremos ocasión de estudiar, se prohíbe la prueba diabólica y excesiva sobre el interesado.

Al respecto, véase la STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, causa C-524/04, párrafo 82.

¹³⁷ Carraro, L. *Il negozio in frode* op. cit. Pág. 25.

lo tanto irrelevante– y *purpose* –finalidad que se persigue con al operación en concreto e identificable a través de elementos objetivos–.

Por lo tanto, lo que se debe mostrar no es otra cosa que la artificialidad de la transacción responde a una voluntad de abusar del Derecho Europeo¹³⁸ al carecer la operación de cualquier otra justificación que no sea aquella de obtener un beneficio o ventaja impropia¹³⁹, extremo que se logrará identificando la finalidad de la operación o transacción en cuestión, finalidad que se determinará a partir de la concurrencia de elementos objetivos y ante la ausencia de cualquier otra justificación económica distinta a aquella referida al ahorro fiscal. No se trata sino de un test sobre la finalidad *económica* de la operación que permitirá determinar el carácter artificial de la misma y, por tanto, la concurrencia o no del carácter abusivo o elusivo de la operación.

En el análisis del referido elemento deben tenerse en cuenta todos los límites que se han ido estableciendo entorno al concepto de artificialidad, límites que son analizados en el epígrafe de este capítulo destinados al estudio de la artificialidad como instrumento anti-elusivo o anti-abusivo.

4. 4. 1. 3. Conclusión: Concepto final

De todo lo expuesto se podría concluir que la sentencia *Emsland Stärke* define abuso del derecho como aquella teoría que, basada en circunstancias o elementos objetivos, establece que el interesado trata de obtener un beneficio otorgado por una disposición de Derecho Europeo a través de la creación de una construcción artificial que, aparentemente, observa los requisitos formales del Derecho Europeo pero no el fin y objetivos que le son propios¹⁴⁰, careciendo, por tanto, de causa negocial. De este modo, el elemento objetivo o finalístico referido al hecho de no cumplir con el fin y objetivos que le son propios al Derecho Europeo se constituye como elemento esencial para identificar e individualizar la conductas que pueden ser calificadas como abusivas o elusivas. Por lo que el hecho de probar una simple intención o voluntad de eludir no

¹³⁸ Anticipamos que éste será el punto de vista sostenido por el abogado general Maduro en el caso *Halifax* y por una amplia doctrina internacional.

¹³⁹ Véase la STJUE de 3 de febrero de 1993, asunto *Veronica*, causa C-148/91; y STJUE de 3 de octubre de 1994, asunto *TV10*, causa C-23/93.

¹⁴⁰ Zalasinski, A. «Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Cases Law» *Intertax*. Núm. 5. 2007. Pág. 319
Frasoni, G. «Spunti in tema di abuso del diritto e “intenzionalità”» *Rassegna Tributaria*. 2014. Núm. 3. Pág. 404

bastará para demostrar el carácter abusivo del comportamiento. Por todo lo expuesto, se afirma que se trata de una teoría que atiende al resultado, en el sentido de ventaja indebida, logrado a través de la operación o conducta que contempla todos y cada uno de los requisitos anteriormente expuestos.

La teoría del abuso elaborada en el caso *Emsland Stärke* constituye una teoría general aplicable a la totalidad de los supuestos que puedan acontecer en la esfera Europea, sea el referido al empleo de las disposiciones europeas con el fin de eludir o burlar la normativa nacional, como para eludir o burlar el derecho secundario europeo.

4. 4. 2. La teoría europea del abuso del Derecho en materia de fiscalidad

El caso *Emsland Stärke* constituyó un hito importante en la evolución jurisprudencial de la teoría del abuso del derecho, sin embargo el TJUE no se quedó ahí, sino que ha mostrado una posición activa en lo que se refiere a la delimitación y perfeccionamiento de la mencionada teoría.

Tan es así que se podría decir que tras el referido asunto la teoría europea del abuso del derecho ha experimentado una bifurcación, creándose, de este modo, dos teorías con cierta base común, aquel razonamiento recogido en el asunto *Emsland Stärke*, pero con aspectos particulares a cada una de ellas.

Cuando nos referimos a la bifurcación de la teoría del abuso estamos haciendo referencia a la teoría abusiva que se ha aplicado en casos de fiscalidad armonizada y aquella aplicada en casos sobre imposición no armonizada¹⁴¹.

La complejidad del asunto ha hecho que no pocos autores, entre otros muchos destacamos PIANTAVIGNA¹⁴², hablen de una doble teoría europea sobre el abuso del derecho, denominándolas como abuso de derecho en *senso lato* y abuso de derecho en *senso stretto*. Clasificación conceptual que responde, curiosamente, a aquella delimitación terminológica que hicimos en el capítulo II sobre el abuso de derecho y fraude de ley tributaria.

¹⁴¹ Piantavigna, P. «Tax Abuse in European Union Law: A Theory» *EC Tax Review*. 2011. Núm. 3. Pág. 134

¹⁴² Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale* op. cit. Pág. 27, 59 y 107

En este sentido, por abuso de derecho en *sensu lato* debemos entender el abuso de una *norma agendi* perteneciente al Ordenamiento Jurídico de un EEMM que resultará eludida a través del empleo abusivo de las disposiciones europeas, principalmente a través de las libertades fundamentales, beneficiándose, por lo tanto, de una nueva situación legal artificialmente creada que deriva en la adquisición y ejercicio ilegítimo de un derecho. Responde a lo que a nivel europeo se conoce como teoría del *abuse of law*. Como se puede observar, la relación que se deriva de ésta es vertical, ya que se despliega entre el interesado y la autoridad nacional, aunque indirectamente perjudique al conjunto de la sociedad¹⁴³. Si traemos a colación aquello que expusimos en el capítulo II podemos entender que este abuso de derecho en *sensu lato* responde a lo que tradicionalmente se ha denominado fraude de ley tributaria o elusión fiscal.

En cambio, por abuso en sentido estricto debemos entender el más puro abuso de la normativa europea o, lo que es lo mismo, el empleo de una *facultas agendi* con la que se ejercita abusivamente una disposición normativa de Derecho Europeo secundario, de un derecho subjetivo expresamente reconocido, es decir, lo conocido a nivel europeo como teoría del *abuse of right*. Por este motivo, se dice que la teoría del *abuse of right* o abuso de derecho en sentido estricto despliega sus efectos en relaciones de conflictos de carácter horizontal, es decir, en la relación particular-particular o privado-privado, aunque, como resulta obvio, también podría desplegar efectos negativos hacia entidades públicas, nacionales o supranacionales¹⁴⁴.

Esta clasificación no responde, únicamente, a una labor doctrinal, sino que el propio TJUE la reconoció, aunque de forma indirecta, en el asunto *Centros*, donde expuso que «*De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva, sin lugar a dudas, que un Estado miembro está facultado para adoptar medidas destinadas a impedir que, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado, algunos de sus nacionales intenten evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional y que los justiciables puedan invocar el Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta*»¹⁴⁵.

¹⁴³ Saydé, A. *Abuse of EU Law ...* . op. cit. Pág. 30 y 31.

¹⁴⁴ Saydé, A. *Abuse of EU Law ...* . op. cit. Pág. 19, 30 y 31.

¹⁴⁵ Sentencia del TJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros*, causa C-212/97, párrafo 24.

Por lo tanto, a nivel Europeo la teoría del abuso del derecho no engloba, al menos en tributación, una única teoría, sino que contempla tanto la prohibición del fraude de ley tributaria como la prohibición del abuso del Derecho Europeo. Esta bipartición tiene una razón de ser, razón que no es otra que el estado de la armonización fiscal, pues el abuso de derecho en sentido débil –fraude de ley– vendría a conocer del abuso en materia no armonizada a través de la lucha contra el *treaty shopping*, mientras que el objetivo del abuso del derecho en sentido estricto no es otro que luchar contra el abuso en materias armonizadas, su objetivo es hacer frente al *directive shopping*. Dicha bifurcación se ha visto reconocida a través de los pronunciamientos del TJUE referidos a los asuntos *Halifax*, para la materia armonizada, y *Cadbury Schweppes*, para la no armonizada. A continuación procederemos a exponer brevemente ambas líneas jurisprudenciales.

4. 4. 2. 1. Abuso del Derecho en fiscalidad armonizada

El abuso del derecho en el ámbito de la fiscalidad armonizada se identifica como abuso de derecho en sentido estricto, lo que contempla es el empleo de una pura *facultas agendi* o, lo que es lo mismo, prevé la posibilidad de que un sujeto, persona física o jurídica, obtenga una ventaja o beneficio a través del empleo abusivo de una situación jurídica recogida y garantizada en una disposición normativa propia del derecho secundario europeo, resultando dicha ventaja o beneficio totalmente contraria al fin y objetivo de la disposición¹⁴⁶.

En materia de IVA¹⁴⁷ la lucha contra este tipo de conductas abusivas o elusivas ha sido considerado como uno de los objetivos de la Directiva IVA o Sexta Directiva¹⁴⁸. Es por ello por lo que la sentencia del TJUE referente en esta materia es *Halifax*¹⁴⁹,

¹⁴⁶ Gallo, F. «Mercato único e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale» *Rassegna Tributaria*. 2000. Núm. 3. Pág. 736.

¹⁴⁷ STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 70.

¹⁴⁸ Véase las STJUE de 29 de abril de 2004, asunto *Gemeente Leusden y Halin Proep BV*, causas acumuladas C.487/01 y C-7/02, párrafo 76; STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 71; y STJUE de 6 de julio de 2006, asunto *Axel Kittel y Recolta*, causas acumuladas C-439/04 y C-440/02, párrafo 54.

En el mismo sentido, las Conclusiones del Abogado General Tesouro de fecha 7 de abril de 2005, asunto *Halifax*, párrafo 74.

¹⁴⁹ No obstante, la teoría del abuso en materia de fiscalidad armonizada, IVA, se comenzó a tratar levemente con la STJUE de 12 de mayo de 2005, asunto *RAL*, causa C-452/03; y STJUE de 29 de abril de 2004, asunto *Gemeente Leusden y Holin Group*, causa C-487/01.

aunque en la misma fecha se dieron otra serie de pronunciamientos sobre la materia también importantes, como *Bupa Hospital y University of Huddersfield*.

El asunto *Halifax* engloba un supuesto de abuso de derecho en materia de IVA, que tiene como base la teoría ya aportada en el asunto *Ensland Stärke*, pero que sin embargo difiere con respecto a ésta última en algunos aspectos.

En ambos asuntos el TJUE aporta un concepto de abuso de derecho en base a la concurrencia de una serie de elementos. Recordamos que en el caso *Emsland Stärke* el abuso se fundamentaba en dos tipos de elementos, uno objetivo que se refiere al cumplimiento objetivo de las condiciones establecidas por las disposiciones de Derecho Europeo a la vez que resultan frustrados sus propios fines y objetivos; y un elemento subjetivo que se refiere a la voluntad de lograr un beneficio o ventaja a través del empleo de una estructura artificial en base, también, a la concurrencia de ciertos elementos objetivos.

Halifax basa su doctrina jurisprudencial y por ende la resolución del caso en la base doctrinal aportada en el asunto *Emsland*, no obstante, y según parte de la doctrina, el TJUE en el asunto *Halifax* se desvía levemente de las consideraciones previas como tendremos ocasión de analizar a continuación.

Analizando la sentencia *Halifax* podemos identificar dos elementos de los que pende la consideración de una conducta como abusiva, estos son el objetivo y el subjetivo.

Como elemento objetivo del abuso el referido caso establece que se requiere constar que «a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones»¹⁵⁰.

¹⁵⁰ Véase la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax plc et alia*, causa C-255/02, párrafo 74.

En cambio, por elemento subjetivo entiende que «*la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal [...]. [...] la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales*»¹⁵¹, dicho elemento subjetivo no debe identificarse con la intención del contribuyente, sino con la finalidad de la operación, por lo que se torna en un elemento objetivo.

De la comparación de estos dos elementos con sus homólogos en el asunto *Emsland* hay quien considera que el TJUE se desvía de sus pronunciamientos iniciales al ignorar el término *artificialidad* en la configuración del segundo de los elementos, haciendo depender éste a la concurrencia de ciertas circunstancias o hechos objetivos¹⁵², aspecto que correspondería, según *Emsland*, al elemento objetivo, pues en *Halifax* la finalidad de este segundo elemento no es otra que verificar la finalidad de las actividades, ignorándose, por completo, la intención subjetiva del interesado. Desde nuestro punto de vista no se trata de un cambio doctrinal, sino que viene a recoger la objetivación que el referido elemento ha experimentado desde los pronunciamientos iniciales.

Pese a lo expuesto, consideramos que la doctrina se equivoca al afirmar que no existe una referencia directa a la artificialidad como parámetro a tener en cuenta en la determinación del elemento objetivo y subjetivo, ya que el TJUE manifiesta que el órgano jurisdiccional nacional competente podrá, entre otros muchos elementos o circunstancias, «*tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y/o personal entre los operadores implicados*»¹⁵³.

¹⁵¹ Véase la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax plc et alia*, causa C-255/02, párrafo 75.

¹⁵² Véase la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax plc et alia*, causa C-255/02, párrafo 75.

¹⁵³ Véase la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax plc et alia*, causa C-255/02, párrafo 81.

Halifax constituye un hito fundamental en la evolución de la doctrina anti-abuso en sede del TJUE, ya que considerará que, independientemente del objetivo mismo de las partes, toda operación que sea real y efectiva serán operaciones relevantes a efectos de IVA¹⁵⁴. De este modo, en el presente asunto el TJUE entenderá que concurre abuso a efectos de IVA cuando, independientemente del respeto al tenor literal o formal de las disposiciones, se efectúa una conducta contraria a los objetivos de la disposición normativa en cuestión¹⁵⁵, independientemente de la concurrencia de una estructura puramente artificialidad como se exigirá en materia de fiscalidad no armonizada, cuestión que analizamos en el próximo epígrafe.

Este cambio doctrinal no resulta accidental sino intencional pese a que el propio TJUE no fundamente el mismo en la propia resolución. Encontramos la justificación o razón de ser de este cambio en las conclusiones del Abogado General Maduro en el caso *Halifax*.

En primer lugar considera que la aplicación del *principio de interpretación* que prohíbe el abuso del derecho en el ámbito del IVA debe efectuarse teniendo en cuenta las características y principios de dicho tributo como sistema armonizado a nivel Europeo, por lo que no resulta conveniente aplicar automáticamente la teoría del abuso proveniente del caso *Emsland Stärke* sin antes realizar una serie de retoques¹⁵⁶. Considera que el motivo fundamental por el que se debe guardar tal cautela no es otro que la interpretación de la normativa IVA ante un supuesto de abuso, pues, ante todo, no se debe permitir que ello derive en una violación de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima propios del Ordenamiento Jurídico Europeo y, por ende, propios de la regulación armonizada sobre el IVA¹⁵⁷. Por ello a la hora de delimitar el contenido del elemento objetivo prefiere, en un primer momento, vincular el mismo a la constatación de una serie de elementos o evidencia objetivas que prueben la finalidad esencial de obtener la ventaja objetiva, y no hacerlo depender, desde un principio, de la estructura puramente artificial de la operación, aunque con posterioridad manifiesta que

¹⁵⁴ Véase la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax plc et alia*, causa C-255/02, párrafo 70.

¹⁵⁵ Véase la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax plc et alia*, causa C-255/02, párrafo 74.

¹⁵⁶ Conclusiones del Abogado General Maduro en el asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 83.

¹⁵⁷ Conclusiones del Abogado General Maduro en el asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 84.

El TJUE realiza una mención especial a la seguridad jurídica del contribuyente en el asunto *Halifax*, ya que es consciente de la relevancia tanto de la certeza del derecho y en especial de la seguridad jurídica en materia de carácter económico o financiero. Véase la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 72.

el órgano jurisdiccional nacional podrá emplear dicha teoría para delimitar la concurrencia del referido elemento.

La incertidumbre referente a la artificialidad en abuso del Derecho en materia armonizada sería resulta en el año 2008, con posterioridad al asunto *Cadbury* (2006) que sería aquel que lo establecería en materia no armonizada, a través del asunto *Ampliscientifica y Amplifin*, donde basándose en la doctrina del asunto *Halifax* añadió que el principio de prohibición de abuso del derecho «*lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal*»¹⁵⁸, por lo que no queda más remedio que reconocer que el TJUE aplica en materia de IVA la teoría de los montajes puramente artificiales que, como veremos en el siguiente epígrafe, surgieron a raíz de su teoría en el asunto *Cadbury Schweppes*.

El carácter estricto que se le quiere otorgar a la teoría del abuso del derecho en materia armonizada se debe al fin principal de velar por la protección de la finalidad aplicativa del Derecho Europeo en base a una interpretación teleológica consistente en determinar la finalidad y objetivos de la disposición o disposiciones europeas en correlación a los perseguido mediante la conducta u operación en cuestión¹⁵⁹, método interpretativo que también será aplicado en materia no armonizada, pero en base a motivos diversos.

Las novedades e incertidumbres derivadas del caso *Halifax* no terminan ahí, sino que crea otra situación de incerteza con respecto al concepto *finalidad esencial* de obtener una ventaja fiscal, pues en los pronunciamientos previos del Tribunal se había utilizado la expresión *solo objetivo* u objetivo único de obtener una ventaja¹⁶⁰. Se torna,

¹⁵⁸ Véase la STJUE de 22 de mayo de 2008, asunto *Ampliscientifica y Amplifin*, causa C-162/07, párrafo 28.

Idéntico enfoque se da en la STJUE de 20 de junio de 2013, asunto *Ocean Finance*, causa C-653/11.

¹⁵⁹ Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale* op. cit. Pág. 105

STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax plc et alia*, causa C-255/02, párrafo 74

¹⁶⁰ El TJUE refleja el carácter *esencial* del objetivo tributario en el apartado 81 de la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02.

El carácter *único* del objetivo fue establecido por pronunciamientos tales como la STJUE de 14 de diciembre de 2000, asunto *Emsland Stärke*, causa C-110/99, párrafo 50; STJUE de 9 de septiembre de 2003, asunto *Milk Marque*, causa C-137/00, párrafo 115; STJUE de 21 de junio de 1988, asunto *Lair*, causa C-39/86, párrafo 43; y la STJUE de 10 de enero de 1985, asunto *Leclerc*, causa C-229/83, párrafo 27.

de este modo, mucho más estricta la teoría del abuso del derecho, ya que si no concurre una justificación económica que sea esencial o rompa la esencialidad de la intención de obtener una ventaja fiscal el comportamiento del contribuyente será calificado como abusivo. No obstante, que el carácter esencial de la finalidad torne más restrictiva o exigente la teoría del abuso del derecho en materia armonizada no está del todo claro, en sí no se puede dar una respuesta definitiva, el resultado dependerá de la realidad de la operación, así como de la imaginación y arquitectura tributaria y societaria de la que se valga el contribuyente.

La distinción entre *finalidad esencial* y *objetivo único* es más que importante, entre uno y otro hay diferencias notables que se deberán tener en cuenta a la hora de codificar la cláusula anti-elusivas. En este sentido podemos afirmar que requerir que en una operación concorra el motivo fiscal como motivo *único* sería un obstáculo mucho mayor que si se requiere un motivo *esencial*, por lo que en este caso la proporcionalidad se vería puesta en entre dicho al ser la carga de la prueba ciertamente desproporcionada. En cambio, si se exigiera la concurrencia de aquel motivo *esencial* o *principal* la certeza legal derivada de la disposición sería mucho menor que en el caso anterior, ya que la cuantificación del referido carácter esencial o principal debería ser determinada por el juez, por lo que la certeza legal del contribuyente e incluso la seguridad jurídica del mismo se verían puestas en duda, no obstante la carga de la prueba del contribuyente sería proporcional, al menos éste estaría facultado para desmontar la consideración previa de la administración tributaria. Sea como fuere, lo que si se tiene que tener claro es que la marginalidad de un motivo o razón económica no descartaría, para nada, la concurrencia de una conducta abusiva o elusiva.

No obstante y pese a lo expuesto, el carácter esencial o único de la operación no debe darnos problema alguno, ya que como respuesta a la situación de incerteza derivada del asunto *Halifax*, el TJUE decidió pronunciarse sobre el asunto a través del asunto *Part Service* donde, remitiéndose en varias ocasiones a su pronunciamiento en *Halifax*, consideró que la finalidad de la operación no debe ser única, sino esencial¹⁶¹, en el sentido de gozar de una mayor relevancia con respecto a los otros motivos que pudieran concurrir, estableciéndose como elemento indispensable en el sentido de que si

¹⁶¹ Véase la STJUE de 21 de febrero de 2008, asunto *Part Service*, causa C-425/06, párrafo 45.

no tuviera tal carácter la operación o conducta no se habría estructurado y ejecutado de tal forma¹⁶².

Pese a las contradicciones expuestas entre el caso *Halifax* y el caso *Emsland Stärke*, consideramos que la esencia de la teoría sobre el abuso de derecho elaborada por el TJUE se mantiene invariable, lo único que ha experimentado ha sido una leve adaptación al Ordenamiento Jurídico Europeo propio de la fiscalidad armonizada, pues tanto el test objetivo como subjetivo reconocido por el TJUE en el segundo de los casos antes referido ha sido empleado también en *Halifax*, aunque se hayan empleado otros términos o expresiones para referirse al mismo la esencia se mantiene invariable.

Por lo tanto, los requisitos que fija el asunto *Halifax* para poder entender que estamos ante una conducta abusiva se limitan a dos, el primero de ellos es el referido a la obtención de un beneficio fiscal que resulte contrario al Derecho Europeo y, el segundo, que el objetivo *principal* de la operación sea obtener la referida ventaja fiscal contraria al objeto y fin de la normativa¹⁶³, independientemente, claro está, de que se hayan cumplido o no los requisitos formales de la disposición de Derecho Europeo, es decir, prima la sustancia de la operación sobre la forma.

4. 4. 2. 2. Abuso del Derecho en fiscalidad no armonizada

Cuando nos referimos al abuso del derecho en la fiscalidad no armonizada nos referimos a aquellas prácticas que pretenden emplear de forma abusiva el Derecho Europeo primario, principalmente las libertades fundamentales o, lo que es lo mismo, una situación jurídica reconocida legalmente con el fin de eludir o burlar la normativa nacional. Este tipo de conductas se ven posibilitadas por la falta de armonización legal en materia de fiscalidad directa, lo que permite la coexistencia de múltiples Ordenamientos Tributarios que junto al reconocimiento y garantía de las libertades europeas consiente al contribuyente realizar maniobras o transacciones transfronterizas con el fin de minorar su carga fiscal.

¹⁶² Attardi, C. «Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale como scopo essenziale dell'operazione elusiva» *Diritto e pratica tributaria*. 2008. Núm. 4. Pág. 645

¹⁶³ Piantavigna, P. «Tax Abuse in European Union Law: A Theory» op. cit. Pág. 143.
STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 86.

En la sentencia *Emsland Stärke* quedó claro que no resulta posible invocar el Derecho Europeo en aquellas situaciones artificiales o privadas de realidad económica cuyo fin sea obtener un ahorro o ventaja fiscal a través de la elusión de la normativa nacional¹⁶⁴. Así lo ha reconocido una de las sentencias estrella del TJUE en la materia, nos referimos al asunto *Cadbury Schweppes*, donde se ha expuesto que «*los nacionales de un Estado miembro no pueden, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado, intentar evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional*»¹⁶⁵, reiterando lo que puede ser calificado como una suerte de excepción al principio de primacía del Derecho Europeo.

Este carácter débil o *latto* de la teoría del abuso que le es propia a la fiscalidad no armonizada se debe, fundamentalmente, a la necesidad de equilibrar el reconocimiento y garantía de las libertades fundamentales en el seno del Mercado Interior con los intereses nacionales de cada uno de los EEMM de proteger su capacidad recaudatoria y por ende la estabilidad de su sistema tributario.

Para determinar la concurrencia de una práctica abusiva en esta área de la fiscalidad se han mantenido todos y cada uno de los elementos según se expusieron en el asunto *Emsland Stärke*, pues el TJUE vuelve a reiterar que será necesaria la concurrencia de un montaje puramente artificial cuyo objetivo sea eludir el cumplimiento o aplicación de la legislación nacional, a la vez que se persigue el obtener una ventaja *exclusivamente* fiscal constatable a partir de elementos o circunstancias objetivas¹⁶⁶.

¹⁶⁴ Piantavigna, P. *Abuso del diritto fiscale ...* . op. cit. Pág. 64

¹⁶⁵ Sentencia del TJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 35.

¹⁶⁶ Véase la STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 51, 61 y 64.

De este modo, a partir del asunto *Cadbury* se puede establecer que los elementos a tener en cuenta a la hora de determinar si concurre o no una estructura elusiva en materia de fiscalidad no armonizada son:

- La obtención de una ventaja fiscal, aspectos que se establece como elemento subjetivo pero no en el sentido del ánimo o intención del contribuyente, sino como finalidad de la operación.
- Operación que demuestra, en base a evidencias o circunstancias objetivas, que aún respetándose formalmente las condiciones previstas por el Derecho Europeo, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por las libertades fundamentales que han sido empleadas, al ejercitarse ésta de forma artificial.

No profundizamos más en la referida teoría ya que será objeto de análisis a lo largo del presente capítulo y especialmente en el próximo.

4. 4. 2. 3. Abuso del Derecho en fiscalidad parcialmente armonizada

Como sabemos hay ciertas áreas de la fiscalidad directa que se encuentran parcialmente armonizadas a nivel Europeo, nos referimos a la Directiva Matriz-Filial, Directiva del Ahorro y a la Directiva sobre Fusiones y otras modificaciones estructurales de carácter societario.

El tipo o modalidad de abuso del derecho en esta área responde al abuso del derecho en sentido estricto pese a que se trate de materias propias de la fiscalidad directa¹⁶⁷, no obstante, el concepto de abuso que se emplea aquí es igual de restringido que el empleado en materia no armonizada, ya que la consecución y desarrollo del Mercado Interior sigue desempeñando un papel fundamental¹⁶⁸, por lo que podemos decir que se trata de una teoría híbrida derivada de las dos expuestas con anterioridad,

¹⁶⁷ Kofler, G. y Tumpel, M. "Abuse" in *Direct and Indirect Community Tax Law: A Convergence of Standards?*, en Lang, M., Melz, P. y Kristoffersson, E. *Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences*. IBFD. 2009 [Amsterdam] Pág.471

¹⁶⁸ Pistone, P. «The Need for Tax Clarity and the Application of the Acte Clair Doctrine to Direct Taxes» *Intertax*. 2007. Núm. 2. Pág. 535.

Hinnekens, L. «The Search for the Framework Conditions of the Fundamental EC Treaty Principles as Applied by the European Court to Member States Direct Taxation» *EC Tax Review*. 2002. Núm. 3. Pág. 112 – 119.

así lo ha expuesto el TJUE en el asunto *Kofoed*¹⁶⁹, requiriéndose para su aplicación de su previsión en los Ordenamientos nacionales sea como cláusula anti-elusiva o bien como principio general¹⁷⁰.

Todas y cada una de estas Directiva contienen bien una serie de cláusulas que aparentemente habilitan a los Estados a luchar contras las prácticas abusivas o elusivas de las mismas o cláusulas anti-abusivas propiamente dichas como es el caso de la Directiva sobre el régimen tributario común de las modificaciones estructurales societarias, cuestión que reconoce que los EEMM pueden revocar o inaplicar el régimen de neutralidad fiscal recogido en las referidas Directivas en aquellos supuestos en los que se considera que la operación o transacción en cuestión es abusiva¹⁷¹.

La problemática de esta área no se encuentra en la naturaleza de la teoría sobre la prohibición del abuso que se debe seguir, pues desde nuestro punto de vista ello dependerá del grado de involucración recogido en la propia Directiva, no se aplicará la misma teoría si la Directiva contiene únicamente una habilitación que si ésta recoge una cláusula anti-abuso propiamente dicha.

En aquellas directivas en las que únicamente se recogen habilitaciones el TJUE habla de cláusulas de reserva de competencia o *reservation of competence*¹⁷², debido a que éstas no hacen otra cosa que reconocer la competencia de los EEMM en lo que respecta a la prevención y lucha contra la elusión fiscal derivada del empleo abusivo de las disposiciones de las referidas directivas, por lo que serán los EEMM los competentes para decidir entre los instrumentos disponibles con los que luchar contra las referidas prácticas y conductas con el límite de respetar el fin y objetivo de la Directiva¹⁷³, así como los parámetros y requisitos fijados por el TJUE con el fin de

¹⁶⁹ STJUE de 5 de julio de 2007, asunto *Kofoed*, causa -321/05, párrafo 38, quien a su vez se remite a la STJUE 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafos 68 y 69 y a la STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 35.

¹⁷⁰ Alvesson, K. *Anti-Avoidance Rules in the European Union and a Comparison with Canada and Australia*, en Lang, M., Melz, P. y Kristoffersson, E. *Value Added Tax and Direct Taxation ...* . op. cit. Pág. 525.

¹⁷¹ Marini, G. *Le clausole antiabuso ed i limiti all'applicazione della Direttiva madre-figlia. Le ragioni comunitarie e le esperienze nazionale*, en Di Pietro, A. *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. ...* . op. cit. Pág. 600.

¹⁷² STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causas C-28/93, párrafo 39.

¹⁷³ STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96, párrafo 22; y STJUE de 23 de marzo de 2000, asunto *Diamantis*, causa C-373/97, párrafo 34.

garantizar la uniformidad del Derecho Europeo, ello apoyado también en la libertad que asiste a los EEMM en cuanto a la elección de la forma y el medio con el que proceder a la transposición de la Directiva¹⁷⁴.

La cuestión o problemática principal se encuentra en aquellos casos en los que la Directiva contempla una cláusula anti-abuso en sentido estricto y ésta no ha sido transpuesta. Al respecto, la solución dada por el TJUE se refiere bien a la aplicación de la norma interna o, en su caso, el principio anti-abuso si es que existiera. No obstante, la aplicabilidad de estos instrumentos nacionales está sometida, como tendremos ocasión de analizar en el capítulo V, a los límites y requisitos impuestos por el Derecho Europeo, especialmente aquellos establecidos por el TJUE, y al respeto de los fines y objetivos de la propia Directiva, ya que lo que no se quiere es que la aplicación de esta norma nacional perjudique la plena eficacia y la aplicación uniforme del Derecho Europeo. Por lo tanto, será competencia del juez nacional determinar si en su propio Ordenamiento existe una cláusula anti-abusiva o un principio general aplicable al caso¹⁷⁵, resultando inaplicables dichos instrumentos nacionales si mediante su aplicación conllevase una modificación del contenido de la disposición europea o bien sus objetivos se vieran comprometidos.

La cuestión se puede complicar aún más en aquellos casos en los que el Estado miembro en cuestión no dispone de una cláusula anti-abuso general o de un principio anti-abuso aplicable, en estos supuestos la solución deberá seguir la propuesta de codificación que ofrecemos en el próximo capítulo, se trata de una materia que está bajo la competencia o soberanía de los EEMM. En cambio, si el Estado miembro únicamente dispone de una cláusula anti-elusiva especial habrá que atender a su ámbito de aplicación material, ya que si éste equivale al ámbito que le es propio a la Directiva no habrá duda de que la misma podrá conocer del supuesto en base al principio de especialidad, siempre que respete los límites y requisitos fijados por el Derecho Europeo y los fines y objetivos de la propia Directiva. En cambio, si el ámbito material no coincide, ni que decir tiene que el legislador nacional deberá proceder a la codificación de la cláusula general anti-abuso o bien a la creación de una teoría

¹⁷⁴ Véase el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en el mismo sentido se pronuncia, entre otras, la STJUE de 5 de julio de 2007, asunto *Kofoed*, causa -321/05, párrafo 43.

¹⁷⁵ STJUE de 5 de julio de 2007, asunto *Kofoed*, causa -321/05, párrafo 46.

jurisprudencial conforme a los parámetros europeos, a no ser que podamos entender que la Directiva en cuestión dispone de eficacia directa, aspecto que dudamos ya que no se cumplen los requisitos que para ello se demandan.

4. 4. 2. 4. Unificación de las teorías sobre el abuso de derecho en fiscalidad armonizada y no armonizada

Una de las principales cuestiones que la doctrina se plantea a día de hoy, como consecuencia del estado de la jurisprudencia del TJUE, es si se puede hablar de una única teoría del abuso del derecho que pueda ser aplicada tanto a materia de fiscalidad armonizada como no armonizada.

La respuesta sencilla sería considerar que existe una teoría unitaria en base a que la misma, tanto en imposición armonizada como no armonizada, persigue a aquellas actividades u operaciones que a través del empleo del Derecho Europeo buscan, como principal objetivo, la elusión fiscal¹⁷⁶, es decir, comparten el elemento objetivo referido a la obtención de una ventaja o beneficio fiscal que, en virtud de una interpretación teleológica, resulta desviado con respecto a la finalidad de la norma europea y aquella nacional¹⁷⁷, y más cuando ambas emplean el mismo sistema de valoración basado en elementos o circunstancias objetivas. Decimos que se trataría de la solución más rápida y sencilla puesto que la misma no entra a valorar todos y cada uno de los aspectos particulares que el TJUE ha vertido en cada una de ellas, al mismo tiempo que se ignoran los rasgos que le son propios al Ordenamiento Europeo, por lo que no nos queda más remedio que renunciar a tal enfoque.

Desde nuestro punto de vista consideramos, una vez analizadas ambas líneas jurisprudenciales, que no es posible hablar de una teoría unificada pese a que los pronunciamientos del TJUE en ambas áreas tributarias respondan a una misma teoría o test de abuso, el perseguir las conductas elusivas o abusivas en base a la realidad económica de la transacción¹⁷⁸, sea europea como nacional, cuyo fin esencial es el de lograr un ahorro o beneficio fiscal¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Kiegebeld, B. «Anti-Abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?» *EC Tax Review*. 2009. Núm. 4. Pág. 144 y 145

¹⁷⁷ Rosembuj, T. «El abuso del derecho y ... » op. cit. Pág. 9.

¹⁷⁸ Vanistendael, F. «Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law» *EC Tax Review*. 2006. Núm. 15. Pág. 192 y 195

En sí se puede decir que a nivel Europeo existen dos corrientes jurisprudenciales sobre la teoría del abuso, una de ellas es la que comienza en el asunto *Emsland-Stärke* y termina en *Halifax*, y otra aquella que inicia en *Van Binsbergen* y finaliza en *Cadbury Schweppes*.

Esta oposición se debe, principalmente, a que el régimen armonizado en materia IVA puede ser considerado una especie de sistema fiscal interno, lo que le permite cierta autonomía en materia de abuso, tan es así que la propia Directiva IVA¹⁸⁰ incluye normas y procedimientos particulares que permiten a los EEMM luchar contra la elusión y adoptar medidas contra la evasión¹⁸¹ -como por ejemplo el artículo 395 de la Directiva IVA-, incluso se afirma que dentro de sus objetivos está prevención y lucha contra el abuso de derecho, pero, como consecuencia de su uniformidad a nivel Europeo, será necesaria una aplicación e interpretación particular de la teoría sobre el abuso a la hora de su aplicación, pues una interpretación teleológica de la misma podría desvirtuar el carácter armonizado y unitario de la misma.

Realmente el TJUE no ha elaborado una teoría unitaria sobre el abuso del derecho, de hecho dicho Tribunal en materia de fiscalidad ha empleado una teoría sobre el abuso con ciertas modificaciones o peculiaridades con respecto a la que venía empleando en el ámbito general, recordemos las novedades presentes en el asunto *Halifax* con respecto a la teoría expuesta en el asunto precedente *Emsland*. Del análisis de la jurisprudencia del TJUE se puede observar que este órgano no siempre emplea la misma noción de abuso de derecho.

Idea que podría encontrar apoyo en la aplicación de la teoría de los montajes puramente artificiales tanto en materia de imposición indirecta, asuntos *Ampliscentifica* y *Ocean Finance*, como en fiscalidad directa, asunto *Cadbury Schweppes*, argumentación en la que se apoya Pistone, P. *Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke to Halifax (and Beyond)*, en Rita de la Feria, R. et al. *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law?* op. cit. Pág. 393.

¹⁷⁹ Lyal, R. *Cadbury Schweppes and Abuse: Comments*, en De la Feria, R. *Prohibition of Abuse of Law*. ... op. cit. Pág. 434

En el mismo sentido, Dourado, A. P. *A Single principle of Abuse in European Union Law: a Methodological Approach to Rejecting a Different Concept of Abuse in Personal Taxation*, en De la Feria, R. *Prohibition of Abuse of Law*. ... op. cit. Pág. 469.

Martín Jiménez, A. J. «Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea» *Quincena Fiscal*. 2012. Núm. 7. Pág. 59 y ss.

¹⁸⁰ Véase la Directiva 2006/112/CE. DO L 347 de 11 de diciembre de 2006.

¹⁸¹ Así lo ha reconocido la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo de 10 de diciembre de 2007, sobre la *Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países*. COM (2007) 785 final, pág. 3.

La imposibilidad de lograr ésta ansiada unificación se debe a que si se procede a unificar en la figura del abuso del derecho un conjunto de comportamientos o estructuras diversas se correría el riesgo de alterar las categorías fundamentales del Derecho Tributario, es decir, aquellas identificadas y definidas en el capítulo II, no resulta lo mismo el abuso del derecho en sentido estricto que el fraude de ley tributaria, son conductas totalmente diversas, pese a que se trate de una diferencia formal y no sustancial¹⁸², ante todo se debe respetar la identidad y naturaleza de cada una de las figuras o instituciones jurídicas involucradas, postura que se encuentra reforzada por la manifestación de GARCÍA PRATS al considerar que «[...] se observa una variedad de enfoques y actuaciones dirigidas a evitar la elusión tributaria que impide formular una doctrina homogénea y coherente con validez europea¹⁸³».

Una de las diferencias sustanciales más importantes entre ambas teorías es que en materia armonizada la voluntad de eludir se basa en la creación artificial de las condiciones –*arrangement mainly artificial*– para la obtención de un resultado contrario al objetivo perseguido por la disposición, norma o derecho empleado en tal sentido¹⁸⁴, mientras que en materia no armonizada todo depende de la concurrencia de un *montaje puramente artificial* –*wholly artificial arrangement*– que muestre que, aún respetando las condiciones formales de las libertades fundamentales empleadas abusivamente, no se alcanzan los objetivos esenciales de éstas y que harían legítimo aquel beneficio o ventaja fiscal perseguida¹⁸⁵. De esta forma el test de artificialidad resulta ser mucho más estricto y amplio en materia no armonizada, ello en aras a proteger la seguridad jurídica del interesado y el desarrollo y consecución del Mercado Interior a través de la búsqueda de un justo equilibrio entre la autonomía de la voluntad del particular y los intereses nacionales y europeos. Por lo tanto, la estructuras u operaciones que no sean completas y puramente artificiales no caerán bajo el concepto de montaje artificial¹⁸⁶. En cambio, en materia de fiscalidad armonizada no resulta necesario aplicar un

¹⁸² Vanistendael, F. «Halifax and Cadbury Schweppes...» op. cit. Pág. 195

¹⁸³ García Prats, F. A. *Las Medidas Tributarias Anti-Abuso y el Derecho Comunitario*, en Soler Roch, M. T., Serrano Antón, F., et. al. *Las Medidas Anti-Abuso en la ...* . op. cit. Pág. 166.

¹⁸⁴ Así lo han puesto de manifiesto la STJUE de 14 de diciembre de 2000, asunto *Emsland Stärke*, causa C-110/99, párrafo 52 - 53; y la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax plc et alia*, causa C-255/02, párrafo 74 - 75.

¹⁸⁵ Kofler, G. y Tumpel, M. "Abuse" in *Direct and Indirect Community Tax Law: A Convergence of Standards?*, en Lang, M., Melz, P., Kristoffersson, E. *Value Added Tax and Direct Taxation ...* . op. cit. Pág. 475 – 476

¹⁸⁶ Meussen, G. T. K. «Cadbury Schweppes: the ECJ significantly Limits the Application of the Cfc Rules in the Members States» *European Taxation*. 2007. Núm. 1. Pág. 16.

concepto de abuso tan restringido, debido a que en esta modalidad no se ve involucrada ninguna libertad fundamental, por lo que el elemento esencial resulta ser la obtención de una ventaja o beneficio fiscal que resulte contrario a la normativa.

Existe otra diferencia, aquella referida al objeto de prueba para identificar la posible concurrencia de conducta elusiva o abusiva. Así pues, en materia de fiscalidad armonizada, del asunto *Halifax* se desprende que el contribuyente debe probar otros motivos económicos distintos a la obtención de una ventaja fiscal, en cambio, en fiscalidad no armonizada será necesario probar que se ha ejercido la libertad fundamental de acuerdo a sus fines y objetivos, aunque al fin y al cabo ello se traducirá en la prueba de la sustantividad o realidad económica de la conducta derivada de la libertad o libertades ejercidas¹⁸⁷, mediante la concurrencia de, entre otros aspectos, motivos económicos válidos.

De lo expuesto se puede entender que tanto la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho en materia armonizada como no armonizada comparten también la necesidad de probar la realidad o sustantividad económica de la operación, sea a través de la prueba de motivos económicos válidos –*Halifax*– o a través de la prueba de la realidad de la operación desvirtuando su carácter aparentemente artificial –*Cadbury*–, estableciéndose, de nuevo, mucho más estricta la prueba de tal realidad en materia no armonizada.

En el mismo sentido, se identifica una divergencia en el ámbito de aplicación de ambas, nos referimos a que en ámbito de fiscalidad directa, asunto *Cadbury Schweppes*, se trata de un conflicto entre ordenamientos como consecuencia del empleo abusivo de una norma reconocida y tutelada por el Derecho Europeo que choca con la regulación nacional de uno o varios de los EEMM, mientras que en materia de fiscalidad indirecta, asunto *Halifax*, el problema es puramente nacional, ya que consiste en el empleo abusivo de una situación jurídica reconocida por el mismo Ordenamiento, por lo que la exigencia de los intereses nacionales pueden ser resueltos sin demasiada problemática. Prueba de ello son las diversas diferencias que se dan entre un asunto y otro, principalmente la admisibilidad del motivo imperioso de interés general como

¹⁸⁷ Piantavigna, P. *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*. 2011. [Torino] Pág. 110

justificación a la restricción de la libertad de establecimiento en *Cadbury*, mientras que en *Halifax* se pone de manifiesto que no existe necesidad alguna de probar la concurrencia de un interés general ya que no se restringe una libertad fundamental¹⁸⁸.

Por tanto, la diferencia fundamental estriba en que mientras que en *Halifax* se pone el acento en no lograr el objetivo de la norma, en *Cadbury* se incide en la propia elusión de la norma derivada del conflicto entre varios Ordenamientos nacionales mediante el empleo abusivo de las libertades fundamentales. En sí, se podría decir que lo que guardan en común es únicamente que en ambos casos se exige que la operación o conducta no sea conforme a los objetivos de la norma¹⁸⁹ y el método empleado para valorar la situación, es decir, aquel basado en la concurrencia de evidencias o circunstancias objetivas.

El hecho de que ambas teorías no puedan resultar unificadas en una única teoría del abuso del derecho aplicable tanto en el ámbito armonizado como en aquel no armonizado no es baladí, sino que resulta importantísimo, al depender de ello el instrumento a emplear con el fin de reprimirlas. Tan es así, que en materia armonizada que contemple una cláusula anti-abusiva *stricto sensu* –IVA, régimen común en reestructuraciones societarias, matriz-filial, etc.– se aplicará una teoría del abuso que tiende al carácter de principio general del Derecho Europeo, mientras que en materia no armonizada se emplearán aquellos instrumentos que les sean propios a sus EEMM al caer, la referida materia, bajo su elenco competencial. Aspecto que incluso podemos emplear para apoyar la imposibilidad de unificar ambas teorías, ya que, mientras que el TJUE ha reconocido la inexistencia de un principio general sobre la prohibición del abuso del derecho en materia de fiscalidad directa¹⁹⁰, en materia de fiscalidad indirecta, en cambio, no se ha manifestado expresamente, dejando a entender en base a una interpretación restrictiva de sus pronunciamientos, que podríamos encontrarnos ante un auténtico principio general europeo.

¹⁸⁸ Pronunciamiento similar lo encontramos en el asunto *Lankhorst*, donde se reconoce la existencia de un interés general de luchar contra la elusión fiscal en materia de fiscalidad directa no armonizada. Véase la STJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lankhorst*, causa C-324/00, párrafo 37.

¹⁸⁹ Así lo reconoció el abogado general Maduro en sus conclusiones en el asunto *Halifax*, causa C-255/02, de fecha 7 de abril de 2005.

¹⁹⁰ Véanse la STJUE de 29 de marzo de 2012, asunto *3M Italia*, causa C-417/10, párrafo 32; y el Auto del TJUE de 29 de marzo de 2012, asunto *Safilo*, causa C-529/10, párrafo 23.

Por último, se podría concluir diciendo que la extrema flexibilidad y en ocasiones indeterminación de los pronunciamientos del TJE hace aún más difícil la individualización única y definitiva de lo que sería una conducta abusiva en sede Europea.

4. 5. ¿Abuso de Derecho como principio general o como principio interpretativo?

Como ya hemos referido, la intención que perseguimos con el presente trabajo no es otra que lograr la aplicación de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo en el ámbito nacional, especialmente en materia de imposición directa derivado del empleo de la técnica del *treaty shopping* o *forum shopping*, para ello deberemos determinar que calificación recibe esta teoría con vistas a identificar el instrumento para su incorporación y posterior aplicación en el Ordenamiento jurídico nacional.

La idea de emplear dicha teoría como método anti-elusivo responde a la necesidad de lograr un instrumento unitario a nivel europeo, independientemente del estado de la armonización legal, al depender la efectividad y eficacia de la lucha contra la elusión fiscal del grado de amplitud material, personal y territorial del instrumento a emplear.

Para tal cuestión deberemos determinar si la referida teoría puede ser catalogada como principio general o bien como interpretativo, dependiendo de ello la aplicación de la teoría europea sobre la prohibición del abuso del derecho podrá ser aplicada automáticamente por los tribunales y autoridades nacionales y europeas al tratarse de una auténtica fuente del derecho originario, en virtud del principio *iura novit curia*, independientemente de la competencia exclusiva de los EEMM en fiscalidad directa, denegando de este modo la ventaja obtenida mediante la restricción al ejercicio de las libertades europeas¹⁹¹, o bien requerirá de su codificación en el Ordenamiento nacional a través de la correspondiente medida anti-abusiva, ya que al no constituirse como

¹⁹¹ Weber, D. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*. op. cit. Pág. 247
Bernitz, *Sverige och europarätten*. Norstedts Juridik. 2002. [Estocolmo] Pág. 39

principio general del Derecho la administración tributaria requerirá de una habilitación legal en virtud de la cual proceder.

A lo largo de la presente tesis se podrá observar que en todos los asuntos de los que conoce el TJUE están muy presentes los principios del Derecho, tanto generales como interpretativos¹⁹², tan es así que en el mismo supuesto se pueden estar aplicando varios principios generales como el de no discriminación, el de proporcionalidad, certeza legal, confianza legítima, etc.¹⁹³, y principios interpretativos como la prohibición de abuso de derecho –anticipamos el carácter que otorgaremos a la referida teoría–.

Tradicionalmente la UE a través del TJUE ha ido configurando un cuerpo de principios generales del Derecho con los que colmar las lagunas e insuficiencias en la interacción entre el Ordenamiento Jurídico Europeo con los que le son propios a cada uno de los EEMM y éstos entre sí¹⁹⁴. Por ello, se pretende hacer de esta teoría un principio general, ello permitiría acabar con la planificación fiscal agresiva gracias a la armonización indirecta del mecanismo.

La resolución de esta cuestión no está clara a día de hoy, tan es así que entre la doctrina europeísta y tributaria se dan una multitud de consideraciones como consecuencia de la existencia de un importante conflicto doctrinal, resulta difícil otorgar una respuesta definitiva o categórica, ya que hay quien considera que estamos ante un auténtico principio interpretativo y quien considera que se trata de un principio general del Derecho Europeo¹⁹⁵.

¹⁹² Garzón Clarina, G. *Las fuentes del Derecho Comunitario*, en Rodríguez Iglesias Gil, C. y Liñan Noguera Diego, J. *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*. Civitas. 1993 [Madrid] Pág. 49

¹⁹³ Tridimas, *The General Principles of EC Law* Oxford University Press. 1999 [Oxford] Pág. 4

¹⁹⁴ Alonso García, R. *Derecho Comunitario. Sistema Constitucional y Administrativo de la Comunidad Europea*. Centro de Estudios Ramón Areces. 1994 [Madrid] 239

Molina del Pozo, C. F. *Manual de Derecho de la Comunidad Europea*. Trivium. 1990 [Madrid] Pág. 23, 24 y 35

¹⁹⁵ Algunos de los que consideran que la teoría europea sobre la prohibición del abuso del derecho constituye un principio general son:

Pistone, P. «L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione europea» *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*. 2012. Núm. 2. Pág. 431 y ss.

Sanz Gómez, R. J. *La Lucha de los Estados contra la Elusión ...* . op. cit. Pág. 219.

Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale ...* . op. cit. Pág. 175 y ss.

Helminen, M. *EU Tax Law. Direct Taxation*. op. cit. Pág.47

Losurdo, F. *Il divieto dell'abuso del diritto ...* . op. cit. Pág. 123 y ss.

Es cierto que el Ordenamiento Jurídico Europeo está constituido por distintos instrumentos y fuentes jurídicas entre las que se encuentran, dependiendo de la clasificación que se siga, dos tipos de principios, los generales y los interpretativos. La necesidad del empleo de los referidos principios generales se debe a que, como bien ha afirmado BERNITZ, el Ordenamiento Europeo es un Ordenamiento incompleto al tener diferentes e importantes vacíos legales que deben ser colmados¹⁹⁶.

Al respecto reconocemos, como ya expusimos con anterioridad, que el origen de la planificación fiscal agresiva o elusión fiscal en el seno de la UE se debe a las contracciones, vaguedades y fricciones normativas que surgen como consecuencia de la coexistencia de múltiples Ordenamientos jurídicos ante la insuficiencia del nivel de armonización legal. Tal situación podría ser resuelta a través de un principio general debido a su función *gap filling*¹⁹⁷, sin embargo, consideramos que a través de la calificación del abuso del derecho como principio interpretativo también se lograría tal cometido, pues, como ha afirmado MELIS, la interpretación teleológica contribuye a eliminar todo rescoldo de vaguedad e indeterminación derivado de la norma europea, principalmente del Tratado, en especial las libertades fundamentales¹⁹⁸, resultando obvio que la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo no esconde sino

Arnulf, A. *What is a General Principle of EU Law?*, en de la Feria, R. *Prohibition of Abuse of Law*. op. cit. Pág. 18 y ss.

Lenaerts, A. «The General Principle of the Prohibition of Abuse of Rights: A Critical Position on Its Role in a Codified European Contract Law» *European Review of Private Law*. 2010. Núm. 6. Pág. 1139.

De la Feria, R. «Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax» *Common Market Law Review*. 2008. Núm. 45. Pág. 438

Kramer, J. «Abuso of Law by tax Saving Directive» *Intertax*. 1991. Núm. 2. Pág. 96 y ss

Rädler, A., Lausterer M. y Blumenberg, J. «Tax Abuse and EC Law» *EC Tax Review*. Núm. 6. 1997. Pág. 86 – 101.

Venables, V. «Abuse of Rights in EC Law» *EC Tax Journal*. 2002. Núm. 6. Pág. 119 y ss.

Mondini, A. «L'obiettiva incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative tra primato del giudice e prospettive comunitarie» *Rassegna Tributaria*. 2009. Núm. 6. Pág. 1666.

Entre aquellos que consideran que nos encontramos ante un principio interpretativo destacamos, independientemente de aquellos autores a los que nos referiremos de forma particular a lo largo del epígrafe, a:

Harris, P. *The Notion of Abuse de Droit and its Potential Application in Fiscal Matters within the EU Legal Order* ECTJ. 2001. Pág. 194.

Rousselle, O. y Liebman, H. M. *The Doctrine of Abuse of Community Law: The Sword of Damocles Hanging over the Head of EC Corporate Tax Law?* EU Taxation. 2006. Pág. 562.

¹⁹⁶ Bernits *Sverige och europarätten*. op. cit. Pág. 38

¹⁹⁷ Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale* op. cit. Pág. 196 y 197

Lenaerts, A. «The General Principle of the Prohibition of Abuse of Rights ... » op. cit. Pág. 1125.

Lenaerts, K. y Gutiérrez-Fons, J. A. «The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU Law» *Common Market Law Review*. 2010. Núm. 47. Pág. 1629.

¹⁹⁸ Melis, G. *L'interpretazione del Diritto Tributario Europeo e Internazionale*, en Sacheto, C. *Principi di Diritto Tributario Europeo e Internazionale*. Giappichelli. 2011 [Torino] Pág. 20

el método de interpretación teleológica como se ha podido observar en la exposición de dicha teoría jurisprudencial¹⁹⁹, el TJUE se limita, principalmente, a la identificación de los fines y objetivos que le son propios a las disposiciones normativas Europeas.

Merece la pena detenerse aún brevemente en un análisis de los métodos de interpretación empleados en la esfera Europea. Ni que decir tiene que los métodos de interpretación tradicionales, también, en el Derecho Europeo son el método literal histórico, sistemático y teleológico, sin embargo, dado a ciertas razones obvias la importancia de éstos métodos difiere con respecto a la que desempeñan en los Ordenamientos nacionales. Por ejemplo, con respecto al método literal, resulta extremadamente difícil aplicarlo en un Ordenamiento caracterizado por la existencia de una multitud de lenguas oficiales, dificultad que no existe, en cambio, en los Ordenamientos nacionales, ya que toda la normativa se encuentra redactada en la lengua oficial. Ello pone de relieve el problema lingüístico al que nos referimos en el capítulo I y II. Del mismo modo, el método de interpretación histórica goza de una escasa relevancia en el Ordenamiento Europeo, ya que, como afirmó SCHWARZE, los trabajos previos, negociaciones y decisiones propios de los Tratados constitutivos de la UE permanecen secretos, por lo que resulta imposible otorgar una visión histórica a la hora de interpretar la norma²⁰⁰.

Por las razones anteriormente expuestas el TJUE ha empleado, principalmente, los métodos de interpretación sistemático y teleológico, por ello y como hemos vistos en el estudio del desarrollo jurisprudencial de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo, el Tribunal trata de interpretar las normas de acuerdo a su finalidad, objetivos, efectos, etc.²⁰¹, la razón de ser de esta interpretación teleológica y sistemática no es otra que velar por la protección de la certeza y seguridad jurídica²⁰².

¹⁹⁹ Método interpretativo cuyo principal cometido no es otro que garantizar la efectividad del Derecho Europeo, aunque ello conlleve el sacrificio de la interpretación sistemática. De esta forma se logra que las normas europeas se apliquen de acuerdo a sus objetivos, por lo que, y aquí está el origen de la teoría sobre la prohibición del abuso, no se puede invocar una norma de Derecho Europeo para lograr una serie de fines y objetivos que no le son propios, ya que, de no ser así se estaría actuando en contra de los intereses públicos tanto europeos como nacionales.

²⁰⁰ Schwarze, J. *European Administrative Law*. OPOCE-Sweet & Maxwell. 1992 [Londres] pág. 257 y 258.

²⁰¹ Uno de los pronunciamientos más antiguos del TJUE en los que hizo referencia al método de interpretación teleológica es la Sentencia de 6 de octubre de 1982, asunto *CILFIT*, causa C-283/81, apartados 17 a 20.

²⁰² Véase la Sentencia del TJUE de 3 de marzo de 1977, asunto *Kerry Milk*, causa C-80/76), apartado 11.

La calificación del abuso de derecho como principio general no busca otra cosa que lograr la unificación del régimen jurídico de dicha teoría²⁰³, incluso en aquellas áreas en las que la propia UE no tiene una competencia exclusiva. De esta forma se lograría, aparentemente, un equilibrio entre los intereses de los particulares de cada uno de los EEMM y las exigencias del Derecho Europeo a través de la aplicación directa del mismo y de su función interpretativa que sería empleada como elemento controlador o restrictivo en el ejercicio de las libertades y disposiciones de Derecho Europeo, ya que para ello no necesitaría ser codificado²⁰⁴.

Aquellos que consideran que la prohibición del abuso de derecho constituye un auténtico principio general se basan en que, con vistas a mejorar y fortalecer el Ordenamiento Europeo, el TJUE ha procedido a trasladar de los Ordenamientos nacionales de los EEMM el principio en muchos de ellos reconocido sobre el abuso del derecho. Ello reforzado mediante la consideración de que la referida teoría ha sido apoyada o fundamentada en las bases constitucionales, económicas y políticas de la integración europea²⁰⁵. Otras de las razones empleadas a tal efecto, quizás la más reiterada, ha sido aquella que considera que al aplicarse tal teoría en diversas áreas legales –fiscalidad directa, fiscalidad indirecta, política agraria comunitaria, etc.– adquiere el carácter de principio general del Ordenamiento.

Todas y cada una de las referidas argumentaciones *pro* principio general pueden ser rebatidas y desmontadas en su totalidad.

²⁰³ Se lograría gracias a la naturaleza jurídica y características de los principios generales, al constituir éstos una fuente de Derecho Europeo genuina y autónoma, ostentando un estatus legal de carácter constitucional al equipararse jerárquicamente a los Tratados, logrando, de esta forma, efectos plenamente vinculantes con respecto a las instituciones Europeas y nacionales

²⁰⁴ Molina del Pozo, C. F. *Manual de Derecho de la Comunidad Europea*. Trivium. 1990 [Madrid] Pág. 22

²⁰⁵ Así lo ha manifestado entre otros Simon, D. *Le système juridique communautaire*. PUF. 2001 [París] Pág. 358 y 362.

Aquella de las argumentaciones que manifiesta que la UE tienden a crear sus propios principios generales a través del trasvase hacia su Ordenamiento de aquellos principios comunes y presentes en el resto de EEMM no es del todo cierta al no constituirse como requisito *sine qua non*²⁰⁶, ya que en ciertas ocasiones se han reconocido como principio generales europeos principios que únicamente eran propios de una minoría de los EEMM, como por ejemplo el principio de confianza legítima y el de proporcionalidad. Lo mismo sucede con aquella referida a su aplicabilidad en todas las áreas del derecho, tan es así, que por regla general los abogados generales del TJUE suelen renunciar al empleo de cualquier regla aritmética para la calificación y creación de principios generales en el Ordenamiento Europeo²⁰⁷.

Desde nuestro punto de vista e independientemente de los pronunciamientos del TJUE a los que nos remitiremos con posterioridad, consideramos que la teoría europea sobre la prohibición del abuso del derecho, en el sentido de negar la protección otorgada por el Tratado al ejercicio de las libertades fundamentales, supone una exclusión o restricción al ejercicio de las mismas a través de una interpretación teleológica de ellas conforme a sus fines y objetivos en el marco político-económico Europeo²⁰⁸, se trata, sin lugar a dudas, de un principio interpretativo, únicamente desempeña aquella función interpretativa estableciéndose como la última de las fases en el proceso de determinación del carácter abusivo de la transacción u operación en particular en

²⁰⁶ Entre otros, Nergelius, J. *General Principles of Community Law in the Future: Some Remarks on the Scope, Applicability and Legitimacy*, en Bernits, U. y Nergelius, J. *General Principles of European Community Law*. Kluwer. 2000 [La Haya] Pág. 225 – 226.

Lenaerts, A. «The General Principle of the Prohibition of Abuse of Rights ...» op. cit. Pág. 1124.

²⁰⁷ Véase las Conclusiones del Abogado General Roemer en el asunto *Duraffour v. Consejo*, causa C-18/79, de fecha 16 de junio de 1971; asunto *Aktien v. Consejo*, causa C-5/71, de fecha 2 de diciembre de 1971; y asunto *Werhan v. Consejo*, causa C-63-69/72, de fecha de 13 de noviembre de 1973.

²⁰⁸ Comparte esta misma idea Rosembuj, T. a pesar de parecer confundir los términos principio general e interpretativo, pues, en su artículo «El abuso del derecho y la realidad económica» *Quincena Fiscal*. 2008. Núm. 5. Pág. 13, expone que «*El principio de abuso del derecho es un principio general del ordenamiento comunitario, estable, permanente, totalizador, cuyo elemento primero supone desbordar la forma literal de la disposición, recurriendo a su finalidad y objetivo que se entienden desviados, fundado en la interpretación teleológica de valores máximos de orientación como son la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Es un principio general comprensivo de todo el derecho comunitario, inclusive el derecho tributario. Ninguno puede prevalerse de la norma comunitaria para su beneficio mediante prácticas abusivas. El contenido del abuso del derecho resulta, como elemento inicial, de la interpretación teleológica de la norma comunicaría, cuando las prácticas abusivas aspiren a la obtención de ventajas fiscales cuya concesión es contraria al objetivo perseguido por tales normas, pese a su dictado formal literal*». Consideramos que tal enfoque es correcto a pesar del carácter que este autor atribuye a la teoría sobre la prohibición del Abuso del Derecho Europeo, ya que, consideramos, se equivoca al calificarla como principio general y vincularla a tal función interpretativa, olvidando, de este modo, los efectos derivados de su aplicación –recalificación tributaria– y el régimen de reparto competencial a nivel europeo, cuestiones que analizaremos en el capítulo V donde estudiaremos el por qué de la codificación del abuso del derecho en forma de cláusula anti-elusiva general.

relación a la procedencia o no de las garantías y beneficios derivados del ejercicio de las libertades comunitarias sobre los perjuicios sobre los Ordenamientos nacionales que de ellas se pudiera derivar²⁰⁹, encontrándose incapacitado para lograr una interpretación *contra legem* que permitiera la inaplicación de la normativa o disposición Europea en cuestión, ya que, a diferencia del principio general, no gozaría de tal autoridad y aplicación automática, de ahí la necesidad de su codificación.

La postura del TJUE ha sido difusa a lo largo de las últimas décadas, así lo muestran los pronunciamientos totalmente contradictorios al respecto. Antes de comenzar a analizar alguno de los pronunciamientos jurisprudenciales consideramos oportunos exponer que no resulta posible suponer que el TJUE reconozca *implícitamente*, un auténtico principio general, pues si así fuera se estaría violando el régimen competencial europeo y los principios generales que inspiran su Ordenamiento y en especial aquel tributario, nos referimos al principio de certeza y seguridad jurídica²¹⁰, por lo que se requiere de un reconocimiento *expreso*.

El primero de los pronunciamientos sobre la cuestión a destacar es el asunto *Kefalas*, en éste el Abogado General Tesauro viene a afirmar que la referida teoría constituye un auténtico principio interpretativo del Ordenamiento Europeo²¹¹. No obstante, el conjunto de abogados generales no mantendría una postura conforme a esta última, algunos de éstos, como Saggio²¹², Alber²¹³, Kokott²¹⁴, La Pergola²¹⁵ y Jacobs²¹⁶, consideran que la teoría del abuso del derecho constituye un auténtico principio general.

²⁰⁹ Saydé, A. *Abuse of EU Law ...* . op. cit. Pág. 93 y 94.

²¹⁰ Efectuamos el referido comentario como crítica a lo expuesto por LENAERTS, quien considera que en el proceso de gestación del abuso del derecho como principio general ha intervenido el reconocimiento *implícito* del mismo en el seno del TJUE, afirmación que deja entrever la falta de consideración del régimen jurídico general, y en especial el régimen competencial, que le es propio a la UE. Véase: Lenaerts, A. «The General Principle of the Prohibition of Abuse of Rights ...» op. cit. Pág. 1138

²¹¹ Conclusiones General del Abogado General de 4 de febrero de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96, párrafo 25.

²¹² Conclusiones del Abogado General Saggio de fecha 28 de octubre de 1999, en el asunto *Diamantis*, causa C-373/97, párrafos 26 y 36.

²¹³ Conclusiones del Abogado General Alber de fecha 16 de mayo de 2000, en el asunto *Emsland Stärke*, causa C-110/99.

²¹⁴ Conclusiones del Abogado General Kokott de fecha 17 de marzo de 2005, en el asunto *Central Property*, causa C-63/4, párrafo 49.

²¹⁵ Conclusiones del Abogado General La Pergola de fecha 16 de julio de 1998, asunto *Centros*, causa C- , párrafo 20.

²¹⁶ Conclusiones del Abogado General Jacobs de fecha 17 de septiembre de 1996, asunto *De Agostini*, causa C-34/95, 35/95 y 36/95

Seguidamente entraría en juego el asunto *Emsland-Stärke*²¹⁷, donde se expuso que la Comisión Europea reconocía teoría del abuso del derecho como principio general del Ordenamiento, en cambio, el mismo Tribunal no se pronuncia al efecto, dejando la situación y conflicto doctrinal en una auténtica situación de incerteza.

Dicha incerteza continúa en el asunto *Halifax*, donde en el Abogado General Maduro²¹⁸ en sus conclusiones llega a considerar que si se trata de un principio general, mientras que el TJUE en su resolución lo niega en base al principio de seguridad jurídica²¹⁹.

El siguiente pronunciamiento judicial a referir es aquel del asunto *Kofoed*²²⁰, donde el TJUE reconoce expresamente que la teoría sobre la prohibición del abuso de derecho a nivel europeo constituye un auténtico principio general. No obstante, tal afirmación no es ajena a posibles críticas, ya que el referido pronunciamiento se encuadra en un proceso sobre fiscalidad armonizada, por lo que podría entenderse, como seguidamente afirmaremos, que solamente se puede hablar de principio general en materia armonizada, constituyendo esta teoría un principio interpretativo únicamente en materia no armonizada, puesto que el referido asunto cae bajo el ámbito de aplicación de la Directiva sobre el régimen fiscal común sobre modificaciones estructurales societarias donde en su articulado recoge explícitamente la teoría anti-abuso, otra cuestión es el método o forma con la que sea transpuesta al Ordenamiento nacional, cuestión que analizamos con anterioridad y en la que volveremos a incidir en el capítulo V.

²¹⁷ STJUE de 14 de diciembre de 2000, asunto *Emsland-Stärke*, causa C-110/99, párrafo 38.

²¹⁸ Conclusiones del Abogado General Maduro del 7 de abril de 2005 sobre el asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 64, 74, 79 y 89.

²¹⁹ Véase la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax plc et alia*, causa C-255/02. Párrafo 71-74

²²⁰ STJUE de 5 de julio de 2007, asunto *Kofoed*, causa C-321/05, párrafo 38.

Ante tal situación caracterizada por la incerteza jurídica, el TJUE ha decidido pronunciarse al efecto eliminando toda posibilidad de calificar a dicha teoría como principio general, ya que en el asunto *3M Italia* afirma que «*en Derecho de la Unión no existe ningún principio general del que derive la obligación de los Estados miembros de luchar contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa [...]*»²²¹, consideración que sería reiterada en el asunto *Safilo*²²².

De tal pronunciamiento podemos extraer que al menos en materia de fiscalidad directa no existe principio anti-abuso europeo alguno que obligue a los EEMM luchar contra las prácticas elusivas, por lo que en todo caso se constituirá como principio interpretativo.

La calificación de esta teoría como principio interpretativo está íntimamente vinculada al método interpretativo teleológico empleado en el Derecho Europeo, tanto originario como derivado, teniendo en cuenta, especialmente, los objetivos del Mercado Interior²²³, ya que sería a través de esta interpretación como se determinaría si el empleo de las normas europeas excede de sus fines u objetivos, calificación que no debe ser buscada sino en la propia jurisprudencia del TJUE y en los cuerpos normativos de Derecho Europeo que disciplinan y rigen la interpretación de las disposiciones que éste integra²²⁴.

²²¹ Véase la STJUE de 29 de marzo de 2012, asunto *3M Italia*, causa C-417/10, párrafo 32.

²²² Véase el Auto del TJUE de 29 de marzo de 2012, asunto *Safilo*, causa C-529/10, párrafo 23.

²²³ Helminen, M. *EU Tax Law. Direct Taxation*. op. cit. Pág. 46.

²²⁴ Así por ejemplo, hay quien se apoya en el artículo 54 de la Carta de Derechos Fundamentales de la UE. Véase, por ejemplo, Escalar, G. «Esclusa la diretta eficacia dell'abuso del diritto per le imposte dirette» *Corriente Tributario*. 2000. Núm. 9. Pág. 702

Otro ejemplo lo encontramos en Melis, G. *L'interpretazione del Diritto Tributario Europeo e Internazionale*, en Sacheto, C. *Principi di Diritto Tributario Europeo e Internazionale*. Giappichelli. 2011 [Torino] Pág. 19, quien se apoya en la doctrina del TJUE para afirmar la relevancia de la interpretación teleológica en el Ordenamiento Jurídico Europeo.

Schermers, H. y Waelbroeck, D. *Judicial Protection in the European Union*. Kluwer Law International. 2001. Pág. 20 y ss.

Martín Jiménez, A. J. «Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea» *Quincena Fiscal*. 2012. Núm. 7. Pág. 65.

Cuestión que se debe a que tradicionalmente la figura del fraude de ley, figura a la que responde el empleo abusivo de las libertades europeas con la intención de eludir la normativa nacional para conseguir, de este modo, un resultado o beneficio ilegítimo, responde a un problema de interpretación²²⁵ y no a un problema de coherencia del sistema derivado de la existencia de lagunas normativas donde si tendría aplicación el principio general. Recordemos, eludir no supone la existencia de laguna, sino la elusión del hecho imponible para evitar el nacimiento de la deuda tributaria a través de estructuras negociales artificiales y contrarias al *telos* de la norma, cuestión que se resuelve, sin lugar a dudas, a través de la interpretación y calificación.

La aplicación de este principio no hace otra cosa que interpretar funcional o teleológicamente tanto la norma como el comportamiento del interesado, ya que el juez europeo ha aplicado, en el desarrollo de la teoría del abuso, la *analogía legis* como analogía estructural y teleológica o funcional²²⁶, por lo que el juez nacional tendrá en cuenta, no sólo la literalidad, sino también el objeto y fin de la norma en cuestión, a la par del objetivo, fin y estructura racional de la conducta o práctica puesta en entredicho, interpretaciones con las que se podrá determinar si existe una correlación o causalidad entre el fin u objetivo de la conducta y el aquel recogido y garantizado por la norma, puesto que, como ha afirmado DI PIETRO, una interpretación estrictamente literal no siempre garantizaría los intereses financieros nacionales y europeos perseguidos por las correspondientes disposiciones tributarias²²⁷.

²²⁵ Ruíz Almendral, V. *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Thomson Aranzadi. 2006 [Cizur Menor] Pág. 25 y 27.

²²⁶ Amatucci, A. *La funzione anti-abuso dell'interpretazione del diritto tributario*, en I "Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria". Macerata 29-30 giugno 2012. *L'abuso del diritto: tra "diritto" e "abuso"*. Fondazione Antonio Uckmar. Pág. 47

²²⁷ Di Pietro, A. Presentazione, en Di Pietro, A. *L'elusione Fiscale nell'esperienza europea* op. cit. Pág. XV

Aún así y a pesar de aplicar la interpretación teleológica se deberá respetar, como dijimos, la literalidad de las palabras y términos empleados, con el fin de no romper la finalidad querida por la norma civil. Véase: Falcon y Tella, R. «Interpretación económica y seguridad jurídica» *Crónica Tributaria*. 1993. Núm. 98. Pág. 26.

Sin embargo no será éste el único límite que tendrá que observar la interpretación teleológica, sino que, como veremos en capítulos siguientes, la misma estará sometida al Derecho Europeo, ante todo se debe garantizar la primacía y eficacia de éste.

El considerar a la teoría como principio interpretativo del Derecho Europeo ha traído más que críticas, principalmente por aquella parte de la doctrina que ha considerado a tal calificación como desproporcional con respecto al peso e importancia que la misma tiene en la práctica legal europea, al no resultar aparentemente suficiente para reprimir y sancionar las técnicas elusivas, afirmándose, incluso, que éste sería incapaz de comprender todos los comportamientos abusivos o elusivos posibles²²⁸.

El reconocimiento de la teoría como principio interpretativo no supondría, como cierta doctrina considera, que el Derecho Tributario, nacional y Europeo, se convirtiera en un Ordenamiento caótico por el hecho de que cada uno de los EEMM tuviera que codificar el referido principio para así poder ser aplicado directamente por la correspondiente Administración²²⁹. Quien vierte dicha consideración parece que desconoce el régimen jurídico que le es propio a la jurisprudencia del TJUE, especialmente a su primacía y efecto directo y vinculante sobre los Ordenamientos nacionales, recordemos, como ya hemos expuesto y expondremos en los capítulos sucesivos, la adopción de una disposición nacional en la que se prevea el abuso del derecho como instrumento anti-elusivo o anti-abuso deberá cumplir y respetar todos y cada uno de los requisitos o límites fijados por el TJUE en los pronunciamientos a través de los cuales se ha procedido a desarrollar dicha teoría, por lo que todas las autoridades legislativas nacionales estarán sometidas a unos mínimos y máximos europeos, por lo que el caos normativo a nivel nacional sería nulo.

Al hilo de lo expuesto por el TJUE en *3M Italia*, consideramos que no se puede efectuar una genérica consideración o calificación del abuso del derecho como principio interpretativo, pues las áreas en las que ésta aplica, nos referimos a fiscalidad directa e indirecta, son totalmente distintas, al englobar la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho en materia tributaria dos subcategorías, aquella referida al fraude de ley propio de la fiscalidad no armonizada y aquella referida al abuso de derecho en estricto sensu referida a la fiscalidad armonizada.

²²⁸ Nicoleta Ionescu, R. *L'abus de droit ...* . op. cit. Pág. 291 y 301.

²²⁹ Entre otros muchos, Nicoleta Ionescu, R. *L'abus de droit ...* . op. cit. Pág. 427.

Expusimos también que en aquellas áreas armonizadas resulta imposible justificar las restricciones y discriminaciones indirectas sobre el Derecho Europeo en base a razones imperiosas de interés general, por lo que la protección de dicha área frente a las conductas abusivas tendrá que buscarse en otro tipo de instrumentos, especialmente en la propia Directiva. De esta forma, mientras que en fiscalidad no armonizada no se puede hablar de un principio general sobre el abuso del derecho sino únicamente de un principio interpretativo que permite la derogación del Derecho Europeo en determinadas situaciones²³⁰, en fiscalidad armonizada este principio general será el único instrumento para reprimir las prácticas abusivas, ya que se trata de un área mucho más reducida en el que se requiere la uniformidad con el fin de no distorsionar los fines y objetivos, así como el alcance, de los instrumentos armonizadores²³¹ y más aún cuando la prevención y lucha del abuso y elusión fiscal en dicha materia se constituye como objetivo previsto en la Directiva en cuestión²³², constituyéndose, de este modo, como principio general²³³.

El método interpretativo utilizado es clave en el asunto que tratamos, tan es así que el método empleado en materia armonizada puede distar de aquel empleado en materia no armonizada, en la primera de las áreas se aplica un método de interpretación literal y de forma secundaria aquel teleológico, mientras que en materia de fiscalidad no armonizada es el método o criterio teleológico el que impera en toda interpretación²³⁴, es a través de éste como se logran evitar restricciones injustificadas e innecesarias en el ejercicio de las libertades fundamentales que puedan constituir obstáculos en la consecución del Mercado Interior²³⁵, se operará interpretando ampliamente las libertades y de manera restringida aquellas medidas obstaculizadoras.

²³⁰ Weber, D. «Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1» *European Taxation*. 2013. Núm. 6. Pág. 251 y 263

²³¹ Véase la STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96, párrafo 22.

Terra, B. J.M. y Wattel, P.J. *European Tax Law*. op. cit. Pág. 119

²³² Véase las STJUE de 29 de abril de 2004, asunto *Gemeente Leusden y Halin Proep BV*, causas acumuladas C.487/01 y C-7/02, párrafo 76; STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 71; y STJUE de 6 de julio de 2006, asunto *Axel Kittel y Recolta*, causas acumuladas C-439/04 y C-440/02, párrafo 54.

²³³ Weber, D. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms ...* . op. cit. Pág. 173 y 247 – 248.

²³⁴ No debe confundirse el método o criterio interpretativo teleológico con aquel referido a la interpretación extensiva, principio, éste último, empleado por el TJUE para llevar a cabo la ya referida armonización negativa.

²³⁵ Schermers, H. y Waelbroeck, D. *Judicial Protection in the European Union*. op. cit. Pág. 13 y 112.

El punto débil de nuestra reflexión podría ser que el hecho de no afirmar la concurrencia de un principio general aplicable a todas las áreas y en especial a aquella referida a la fiscalidad no armonizada podría suponer la vulneración de la confianza legítima y principio de certeza, en relación con la seguridad jurídica del contribuyente, ya que la aplicación de la teoría del abuso carecería de base legal alguna, recordemos, únicamente los principios generales gozan de aplicación automática al establecerse éstos como fuente del Derecho. Sin embargo ello no es así, puesto que para lograr la aplicación de la referida teoría en áreas no armonizadas y especialmente en aquellas que aún están bajo la competencia exclusiva de los EEMM, en base a permitir que la autoridad nacional niegue el beneficio perseguido por la conducta elusiva a través de la inaplicación de la norma en cuestión, se requerirá de su codificación en el Ordenamiento nacional a través de la oportuna cláusula o disposición general anti-abuso, extremo que analizaremos en los próximos capítulos²³⁶.

Se puede afirmar, por tanto, que existe un principio general sobre la prohibición del abuso del derecho en materia armonizada y parcialmente armonizada²³⁷, mientras que en materia no armonizada la lucha contra las prácticas abusivas o elusivas se tendrá que realizar en base a la teoría de las razones imperiosas de interés general, es decir, a través de la interpretación teleológica. Esta afirmación no puede ser tan amplia como aparenta, si bien es cierto que algunas áreas de la fiscalidad directa han sido armonizadas a nivel Europeo la competencia para determinar y prevenir las conductas abusivas está, aún, en manos de los EEMM, aunque si seguimos un carácter purista tal consideración dependerá de cómo este redactada la disposición anti-abuso de la Directiva y de su grado de amplitud, de ahí la diferenciación que hicimos anteriormente en la exposición de la teoría del abuso en materia de fiscalidad directa armonizada. Recordemos, si la Directiva en cuestión dispone de una cláusula anti-elusiva especial ésta deberá ser transpuesta por el EEMM o bien emplear su cláusula nacional, sea general o especial, o su principio anti-abusivo siempre que éstos respeten los fines y

²³⁶ De esta forma no sólo se garantiza la certeza y seguridad jurídica del contribuyente, sino que también se reconoce y garantiza el actual régimen competencial entre la UE y los EEMM.

²³⁷ La consideración de que podamos encontrarnos ante un principio general en materia parcialmente armonizada se debe a la interpretación excluyente que podemos realizar del asunto 3M Italia, ya que en ésta sólo se dice que en materia de fiscalidad directa no armonizada no existe principio general, sino al contrario, interpretativo. Del mismo modo no somos los únicos en entenderlos de este sentido, apoyan nuestra postura, entre otros, Martín López, J. «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias» *Quincena Fiscal*. 2015. Núm. 8. Pág. 57.

objetivos de la Directiva y los límites generales impuestos por el TJUE²³⁸. En cambio si la Directiva únicamente recoge una cláusula que habilita a los EEMM a luchar contra las prácticas abusivas en base a ésta, éstos podrán emplear sus instrumentos anti-abusivos nacionales siempre y cuando respeten, al igual que en el supuesto anterior, los fines y objetivos de la Directiva y los caracteres esenciales del Derecho Europeo.

Con todo lo expuesto, podemos concluir que la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho se establece como suerte de válvula de seguridad cuyo objetivo es la tutela de los objetivos y fines del Derecho Europeo a la vez que se tratan de proteger los intereses generales nacionales²³⁹, persiguiendo y logrando una suerte de *integración o armonización negativa* de los derechos nacionales en un Derecho Europeo común y único²⁴⁰, de no ser así y de emplear una interpretación literal lo que se lograrían no serían sino que resultados contrarios a los fines y objetivos de éste.

La cuestión aquí resuelta es más que compleja, ya que dicha teoría calificada como principio general o como principio interpretativo tendría las mismas funciones²⁴¹, pero diversa naturaleza jurídica y por ende distinto mecanismo de aplicación. Se trata de un asunto en continua evolución, por lo que podemos encontramos pronunciamientos a *sensu contrario* por parte del TJUE en fechas venideras y más aún en el contexto en el que se encuentra la Comisión Europea caracterizada por un auténtico interés en materia de prevención y lucha contra la elusión y evasión fiscal.

Sea como fuere, se podría decir, como ya dijo GUSTAFSON en relación a los Estados Unidos, que la propia labor del TJUE ha demostrado como la interpretación teleológica logra un elevado nivel de protección del sistema tributario frente a las prácticas elusivas²⁴², a la vez que deja impunes aquellas prácticas minimizadoras de la

²³⁸ STJUE de 5 de julio de 2007, asunto *Kofoed*, causa C-321/05, párrafos 40 a 46.

²³⁹ Véase las conclusiones generales del Abogado General Maduro de 7 de abril de 2005, en el asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 74

²⁴⁰ Mastroiacovo, V. *Il Principio di Legalità. Nel Diritto Comunitario: Riflessioni in Materia Tributaria*, en Di Pietro, A. y Tassani, T. *I Principi Europei del Diritto Tributario*. op. cit. Pág. 23

²⁴¹ Engsig Sorensen, K. *What is a General Principle of EU Law? A response*, en de la Feria, R. *Prohibition of Abuse of Law ...* . op. cit. Pág. 28

²⁴² Gustafson, C. H. *The politics and practicalities of checking tax avoidance in the United States*, en AA.VV. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. IBFD. 1997. [Ámsterdam] Pág. 356 y ss.

carga tributaria totalmente legítimas²⁴³, logro que una interpretación sumamente restrictiva no lograría, sino que beneficiaría la realización de éstas, es por ello por lo que, como afirma KARIMERI, la interpretación teleológica ha alcanzado suma relevancia a nivel Europeo, especial ante la CJUE, al permitir prevenir y luchar contra las prácticas abusivas²⁴⁴.

Finalmente, no toda justificación sobre esta consideración gira entorno a la naturaleza y función de la interpretación teleológica y funcional como tal, sino que, quizás, el elemento fundamental en el cual basar nuestra idea de que la doctrina sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo no pueda calificarse como principio general se apoya en el hecho referido a que esta teoría carece de aquel elemento fundamental propio de todo principio general, no nos referimos a otro sino a la capacidad de actuar como parámetro de legalidad, pues, como ha afirmado MUNARI, en aquellos asuntos en los que el TJUE lidia con supuestos de elusión fiscal o fraude de ley tributaria «[...] *si analizzano sempre specifiche condotte poste in essere in forza di regole di diritto positivo previste a livello di Unione europea, e se ne valuta la legittimità (delle condotte, quindi, e non degli atti) alla luce del predetto principio*»²⁴⁵, lo que significa que para que la referida teoría o principio interpretativo despliegue sus efectos, entendamos aquellos de naturaleza recalificadora, requiere de una habilitación legal, habilitación legal a la que responde la codificación del mismo como cláusula general anti-abuso en los Ordenamientos nacionales.

²⁴³ Cerioni, L. «The “Abuse of Rights” in EU Company Law and EU Tax Law: A re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion» *European Business Law Review*. 2010. Núm. 21. Issue. 6. Pág. 783.

Schammo, P «Arbitrage and Abuse of Rights in the EC Legal System» *European Law Journal*. 2008. Núm. 14. Pág. 366

²⁴⁴ Karimeri, R. A «A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice» *Intertax*. 2011. Núm. 39. Pág. 296.

²⁴⁵ Munari, F. «Il Divieto di Abuso del Diritto nell’Ordinamento dell’Unione Europea» *Diritto e Pratica Tributaria*. 2015. Núm. 4. Pág. 10519 y ss.

4. 6. El abuso de Derecho Europeo como instrumento de lucha contra la elusión fiscal: *wholly artificial arrangements*

El ejercicio de las libertades fundamentales reconocidas y garantizadas por el Tratado de la Unión permite al contribuyente emplearlas con el fin de eludir el cumplimiento de la normativa nacional, todo ello posibilitado por la concurrencia de múltiples Ordenamientos Jurídicos nacionales como consecuencia del escaso grado de armonización europea, especialmente en materia de imposición directa, situación que sería resuelta a través de la aplicación de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo que ha sido expuesta con anterioridad.

Como resulta obvio, para poder aplicar lo que a continuación se expondrá y que deriva de la teoría jurisprudencial del TJUE anteriormente expuesta, deberemos determinar si entra en aplicación el Tratado de la Unión y en sí la totalidad del Derecho Europeo, ya que de no ser así, bastaría con aplicar la teoría anti-abuso interna sea en forma de principio general, codificado o no, o bien en forma de cláusula general anti-abuso.

Por lo tanto, la aplicación del Derecho Europeo tendrá lugar cuando nos encontremos ante una operación o transacción de carácter transnacional como consecuencia del empleo de las libertades europeas u otras disposiciones²⁴⁶. No obstante, hay otra forma de acceder a la aplicación del Derecho Europeo, esta se da cuando un EEMM ha procedido a legislar cualquier asunto nacional o local de acuerdo a la regulación Europea, es decir, a supuestos domésticos les otorga un tratamiento europeo.

²⁴⁶ Siguiendo los criterios de TERRA y WATTEL, la aplicación del Tratado tendrá lugar cuando se den dos requisitos, el primero de ellos es el referido a la capacidad del interesado, y el segundo de ellos al carácter transfronterizo, en el sentido de involucrar a dos o más EEMM, de la operación, nosotros nos centramos en el segundo de los requisitos, ya que por límites espaciales y temporales no nos podemos detener en el primero de ellos. Véase, Terra, J. M. B., y Watterl, P. J. *European Tax Law*. op. cit. Pág. 39 Téngase en cuenta que la aplicación del Tratado no está supeditada a la realización de una actividad económica que involucre a dos o más EEMM, como ocurría en la STJUE de 27 de junio de 1996, asunto *Asscher*, causa C-107/94, ya que dicho requisito ha dejado de tener efecto. Tan es así que podemos identificar distintas sentencias del TJUE en las que se considera la aplicación del Tratado en base no a motivos económicos, sino en base a la doble nacionalidad de dos EEMM y al ejercicio de la libertad de circulación entre ellos, por ejemplo la STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Gilly*, causa C-336/96; y en base al derecho de residencia, como la STJUE de 29 de abril de 2004, asunto *Pusa*, causa C-224/02.

Una vez determinada la aplicación del Derecho Europeo, deberemos identificar que libertad o libertades están en juego, con el fin de identificar sus fines y objetivos para poder aplicar de una forma eficiente la teoría anti-abuso anteriormente expuesta. Se trata de una cuestión relevante, no obstante no nos detendremos en ello, ya que requerirá el estudio detallado de cada una de las libertades fundamentales, lo que excedería del límite temporal y espacial de la presente investigación.

En virtud de lo establecido por la teoría anti-abuso, el elemento esencial a la hora de determinar la concurrencia de una conducta elusiva ilegal y reprehensible es la anormalidad del negocio jurídico o conjunto de los mismos empleado por el contribuyente con el fin principal de lograr la referida ventaja fiscal²⁴⁷, elemento que resulta probado a través del análisis de las circunstancias objetivas relevantes al efecto, principalmente mediante la acreditación de la falta de una *realidad, finalidad o sustantividad económica*, lo que se puede traducir en la concurrencia de un o varios *motivos económicos válidos*²⁴⁸, en el sentido de realidad económica, que justifique o pueda justificar la forma o negocio jurídico empleado²⁴⁹.

Como tuvimos ocasión de exponer en el estudio de la teoría sobre el abuso de derecho, la concurrencia de una conducta abusiva pende de la prueba de dos elementos, uno objetivo y otro subjetivo, aunque en la práctica se limitan a la concurrencia de circunstancias y evidencias puramente objetivas perceptibles por terceros que prueben la presencia de los denominados *wholly artificial arrangements*, rechazándose, de este modo, la evaluación de elementos sobre la ficción de la operación, pues éstos responden a conductas evasivas y no elusivas.

²⁴⁷ Blumenstein, E. *Sistema di diritto delle imposte*. op. cit. Pág. 27

Gallo, F. «Brevi spunti in tema di elusione ...» op. cit. Pág. 11

²⁴⁸ STJUE e 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causa C-28/95, apartado 47.

²⁴⁹ Jarach, D. «*Il fatto imponibile: teoria generale del diritto tributario sostanziale*» CEDAM. 1981 [Padova] pág. 136-137

El concepto de montaje puramente artificial surge en el asunto *Imperial Chemical Industries*, y deriva de una interpretación teleológica de las libertades europeas con la finalidad de ser empleado como prevención a las conductas elusivas realizadas mediante el empleo abusivo de las referidas libertades²⁵⁰, se trata de un elemento aplicable ante cualquier tipo de libertad, sea la libertad de establecimiento²⁵¹, la libre circulación de trabajadores²⁵², libre circulación de capitales²⁵³, como libre circulación de servicios, tanto en asuntos sobre fiscalidad como aquellos ajenos a dicha área de conocimiento²⁵⁴.

Por lo tanto, para identificar tal estructura artificial se deberá efectuar un análisis jurídico y empírico del negocio empleado, observando, como propone PALAO TABOADA²⁵⁵, si se produce un abuso, si existen artificios, si su ejecución está amparada o no por un motivo económico válido –en el sentido de razón o causa económica subyacente–, etc. Lo importante para la lucha contra el fraude de ley tributaria no es, en sí mismo, el propósito de eludir, sino al contrario, el medio que se emplea para lograrlo, sin olvidar, claro está, el ahorro fiscal que se obtiene²⁵⁶. Se rechazan así las teorías tradicionales basadas en tres elementos, un elemento objetivo, otro subjetivo y un último teleológico²⁵⁷, llegando de este modo a una teoría objetiva que engloba todos y cada uno de los elementos antes referidos.

En un principio, los criterios que se tenían en cuenta para identificar conductas elusivas nacionales e internacionales eran²⁵⁸:

- Análisis del motivo, esto es, si la operación resultaba total o parcialmente motivada en un ahorro fiscal.
- Test de la artificialidad, se centraba en el análisis de la causa del negocio ejecutado, observando si resultaba real o ficticia.

²⁵⁰ Véase la STJUE de 16 de julio de 1998, asunto *Imperial Chemical Industries*, causa C-264/96, párrafo 26.

²⁵¹ STJUE de 16 de julio de 1998, asunto *ICI*, causa C-264/96; STJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lankhorst-Hohorst*, causa C-324/00; STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03; y STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04.

²⁵² STJUE de 14 de diciembre de 2000, asunto *Emsland Stärke*, causa C-110/99

²⁵³ STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Thin Cap*, causa C-524/04.

²⁵⁴ STJUE de 3 de marzo de 1993, asunto *General Milk Products*, causa C-8/92; y STJUE de 6 de noviembre de 2003, asunto *Ninni-Orasche*, causa C-413/01.

²⁵⁵ Palao Taboada, C. «*El atolladero del fraude ...*» op. cit. Pág. 143 y ss.

²⁵⁶ Gómez Verdesoto, M. «*El fraude a la Ley Tributaria: su nueva regulación en el art. 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario*» Revista Impuestos. Núm.1. 1997 Pág. 97

²⁵⁷ Gestri, M. «*Abuso del Diritto e ...*» op. cit. Pág. 213

²⁵⁸ Bracewell-Milnes, B. «*The Economics of International Tax Avoidance ...*» op. cit. Pág. 18

- Análisis del beneficio de la operación, en el sentido de si el beneficio que lograba el contribuyente constituía o no un beneficio fiscal.
- Determinación por referencia o imposición, la propia regulación o la propia Administración tributaria identificaban aquello que constituía una conducta elusiva.
- Determinación por exclusión a partir de lo que no constituye elusión.

El asunto en torno al concepto de *artificialidad* ha sido más que incierto y abstracto, ya que nos encontramos pronunciamientos jurisprudenciales más que diversos en torno a éste, no todos ellos ajustados a su estricta definición. Veamos algunos ejemplos:

- Discordancia o ausencia de realidad económica²⁵⁹.
- Creación artificial de las condiciones o estructuras necesarias para lograr la venta o beneficio perseguido²⁶⁰.
- Ausencia de buena fe o carácter anormal e impropio de la transacción²⁶¹.
- Que la operación se efectúe solamente con la intención de lograr un beneficio contrario a la normativa²⁶².

²⁵⁹ STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schwepps y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, párrafo 55; y STJUE de 18 de julio de 2007, asunto *Oy AA*, causa C-231/05, párrafo 63, entre otras.

²⁶⁰ STJUE de 16 de marzo de 2006, asunto *Esland Stärke*, causa C-94/05, párrafo 53; y STJUE de 11 de enero de 2007, asunto *Vonk Dairy Products*, causa C-279/05, párrafo 33.

²⁶¹ STJUE de 16 de marzo de 2006, asunto *Esland Stärke*, causa C-94/05, párrafo 51; y STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 69; entre otras.

No obstante lo expuesto, aunque será tratado con ocasión del estudio comparado sobre la cláusula general anti-elusiva española del artículo 15 de la Ley General Tributaria, consideramos improcedente a la vez que inefectivo calificar como abusiva una transacción en base al carácter impropio de la misma para con aquel resultado que se pretenda conseguir. Recuérdese que es generalizado a nivel mundial, sea a través de disposiciones legales como a través de pronunciamientos jurisprudenciales, el derecho de los interesados a estructurar sus operaciones de forma libre y de aquella medida que le reporte un mayor beneficio para sus intereses. Para una mayor profundización sobre esta crítica atiéndase a la crítica expuesta en el Capítulo VII sobre estudio comparado y en especial a lo expuesto en el caso del asunto español.

²⁶² STJUE de 16 de marzo de 2006, asunto *Esland Stärke*, causa C-94/05, párrafo 50; STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 82; y STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schwepps y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, párrafo 59.

Tras lo expuesto, consideramos que el asunto *Cadbury Schweppes*, ante la incerteza y vaguedad en el asunto, decide adentrarse dando una definición del difícil concepto de *artificialidad*²⁶³ otorgando mayor luz, certeza y seguridad entorno al concepto, especialmente para aquellos asuntos relacionados con el fraude de ley tributaria o *abuse of law*. El referido asunto manifiesta que serán artificiales aquellas estructuras que no reflejan una *realidad económica racional* con la intención de escapar de la tributación normal debida sobre los beneficios generados por aquellas actividades económicas que realizada en el territorio nacional²⁶⁴, configurándose, de éste modo, como factor o elemento de antijuridicidad²⁶⁵. Se establece así el parámetro que a día de hoy impera en los Ordenamientos Jurídicos nacionales y Europeo, la prevalencia de la sustancia sobre la forma²⁶⁶, donde el contribuyente debe probar que el objetivo principal o uno de los principales no es el ahorro fiscal, junto a la realidad económica de la operación o transacción, mediante la aplicación del denominado *business purpose test* o test del motivo económico válido²⁶⁷, de esta forma el test de elusividad se basa, principalmente, en la verificación de la sustancia económica conforme al fin y objetivo propio de la disposición normativa empleada²⁶⁸.

²⁶³ Téngase en cuenta que el concepto de artificialidad no viene del asunto precedente *Halifax*, sino de otros anteriores como *Daily Mail*, *Segers*, *Centros e Inspire Art*, donde se efectuó un profundo análisis de la libertad de establecimiento, libertad íntimamente vinculada al requisito de actividad económica, y por ende al término artificialidad.

²⁶⁴ Véase la STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafos 55 y 68.

²⁶⁵ El término *artificialidad* esconde un concepto jurídico indeterminado tradicional en la materia que en este trabajo analizamos. A día de hoy podríamos decir que se encuentra, más o menos, delimitado gracias a los pronunciamientos del TJUE, no obstante, dicho concepto debe enfrentarse a la evolución constante del Derecho Tributario Europeo e Internacional y en especial a la evolución y efectos derivados tanto del comercio electrónico como del empleo de instrumentos o bienes intangibles, cuestión que se establecerá como el punto de referencia de trabajos investigadores y políticos a efectuar en los próximos años, tanto desde el punto de vista investigador como desde político y económico.

²⁶⁶ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo sobre *Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa – dentro de la UE y en relación con terceros países*, de 10 de diciembre de 2007, COM (2007) 785 final, pág. 5.

²⁶⁷ Así lo ha expresado JARACH, para quién el punto central de la conducta elusiva no es el motivo o finalidad de eludir el tributo en cuestión, sino la inexistencia de un motivo económico válido que justifique el negocio o práctica en sí.

Véase Jarach, D. *Il fatto imponibile ...* op. cit. Pág. 137

Concepto que ha sido traducido erróneamente, ya que éste debería traducirse como realidad económica, pues el *business purpose* no hace sino que referirse a la causa negocial.

²⁶⁸ Vella, J. *Sparking Regulatory Competition in European Company Law: A response*, en de La Feria, R. y Vogenauer, S. *Prohibition of Abuse of Law. ...* op. cit. Pág. 128

Tanto el método o teoría de la sustancia sobre la forma como el referido al *Business purpose* encuentran su origen en a jurisprudencia norteamericana, tan es así, que podemos decir que la teoría del business purpose es una sub-teoría derivada de la teoría de la sustancia sobre la forma²⁶⁹.

El origen de la teoría de la sustancia sobre la forma se encuentra en el asunto *Commissioner v. Court Holding*²⁷⁰, donde se vino a establecer que el tratamiento fiscal sería negado a aquellas operaciones que escapan, a pesar de cumplir con los requisitos literales o formales de la normativa, de aquella protección otorgada por el legislador.

En lo que respecta a la teoría sobre los motivos económicos válidos o business purpose, su origen se encuentra en el caso *Gregory v. Helvering*²⁷¹, asunto que también trata, como base, la teoría de la sustancia sobre la forma, en ella se afirma que para que una operación de reestructuración empresarial pueda beneficiarse de un tratamiento fiscal mas favorable será necesario que concurra un motivo económico que no sea el mero ahorro fiscal. Pese a que el origen de tal doctrina se encuentre en un caso sobre reestructuración empresarial ello no quiere decir que la misma se aplique, única y exclusivamente, a supuestos análogos, sino que la misma encuentra aplicación en cualquier figura impositiva²⁷².

Finalmente, debemos añadir al respecto que la teoría del *business purpose* no significa que en la operación o transacción en concreto no concurren o puedan concurrir motivos fiscales, sino que, aún concurriendo éstos, la operación tiene que estar respaldada por un o varios motivos económicos reales y válidos.

Dicho test consiste en preguntar o plantearse si el negocio jurídico elegido o conjunto de los mismos²⁷³ para realizar la transacción u operación en particular está o

²⁶⁹ Anne Tooma, R. *Legislating Against Tax Avoidance* IBFD. 2008. [Amsterdam] Pág. 44 y ss.

²⁷⁰ Sentencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norte América de 12 de marzo de 1945, con referencia CO 324 US 331 (1945)

²⁷¹ Sentencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norte América de 7 de enero de 1935, asunto *Gregory v. Helvering*.

²⁷² Así lo ha reconocido la Sentencia de la Corte de Apelación de los Estados Unidos en la sentencia de 4 de octubre de 1949, sobre el caso *Commissioner v. Transport Trading & Terminal Corp.*

²⁷³ Téngase en cuenta que la operación elusiva puede ser efectuada a través de un acto o negocio jurídico aislado o bien mediante el empleo de un conjunto de los mismos de forma concatenada y/o conjunta, tan es así que la práctica elusiva se caracteriza por aquel conjunto de operaciones vinculadas entre si con las que se crean una situación artificial que deriva en una ventaja o ahorro fiscal. Es por ello por lo que se afirma que el propi TJUE también ha tenido en cuenta la teoría norteamericana sobre la *Step Transaction Doctrine* a la hora de elaborar la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho. Para mayor

no justificado por motivos de índole empresarial o económica, entiéndase, reestructuración empresarial, amortización presupuestaria, etc. Motivación que no debe confundirse con una motivación basada estrictamente en términos económicos, sino más bien en la concurrencia de la razón subyacente del contrato o contratos empleados e inmiscuidos en la operación, es decir, en la realidad económica o en la causa de los mismos.

Si la respuesta a dicho interrogante es positiva el negocio jurídico ejecutado, además de lícito, será válido conforme al Derecho tributario, por lo que procederá la elusión fiscal pretendida y por ende el ahorro fiscal querido y perseguido. En cambio, si la respuesta al *test* es negativa significará que el negocio jurídico seleccionado y empleado en la operación en cuestión responde única y exclusivamente a motivos puros de elusión fiscal o ahorro fiscal ilegítimo, al incumplir los fines y objetivos de la norma o disposición de cobertura empleada como consecuencia de la artificialidad de la operación²⁷⁴.

La aplicación de la teoría de *Cadbury Schweppes* y del referido *test* no significa que tengamos que detenernos en determinar si tiene o no lugar realmente una operación o transacción económica, sino, y más bien, en determinar si la estructura empleada para ejecutar la operación se apoya o no en una válida y genuina razón y motivación causal. La razón de ser de este razonamiento o teoría es obvia, si hiciéramos depender la artificialidad de una operación y por ende su carácter abusivo en la actividad económica de la misma, ninguna transacción sería jamás abusiva, ya que algo de actividad económica tendría, por lo que resultaría materialmente imposible luchar contra el abuso de derecho o fraude de ley, quedando reducida ésta teoría únicamente a transacciones simuladas.

información sobre la referida teoría norteamericana consúltese la sentencia sobre el asunto *Commissioner v. Court Holding Co.* con referencia 324 US 331, 334 (1945), así como la referencia al asunto *Minnesota Tea Co. v. Helvering* con referencia 302 US 609 (1938).

²⁷⁴ Palao Taboada, C. «El fraude a la ley en Derecho Tributario» op. cit. Pág. 677 y ss.

Pérez Royo, F. *Derecho Financiero y Tributario*. op. cit. Pág. 102

Larranz, J. «Metodología aplicativa del Derecho Tributario» *Revista de Derecho Privado*. 1952. Pág. 60 y ss.

En sí la aplicación del *business purpose test* no esconde otra cosa que la búsqueda de la validez de la causa del negocio jurídico sometido a análisis, ya que si el negocio jurídico responde a motivos de elusión fiscal está claro que la causa es ficticia, pues toda causa real, válida y habitual integra un motivo o finalidad económica que responde al por qué del negocio²⁷⁵.

Con lo expuesto, podríamos definir negocio *artificial* como aquel negocio en el que no existe una realidad económica y cuyo principal objetivo, o dominante, es la obtención de una ventaja fiscal²⁷⁶, es decir, la ausencia de correspondencia lógica y coherente entre la naturaleza jurídica del negocio en sí y la realidad económica en la que éste se sustenta. Entre artificialidad y causa negocial –concepto puramente civil– existe una relación indirecta, pues ambos conceptos no pueden emplearse como sinónimos, lo que sucede es que tradicionalmente la doctrina ha empleado la remisión al término causa con el fin de explicar la expresión, en su mayoría jurisprudencial, de artificialidad. Por causa debe entenderse la razón jurídica-económica del contrato²⁷⁷, por lo que la ausencia de la misma derivaría en la artificialidad del negocio jurídico en relación a su naturaleza jurídica y su realidad económica en comparación por lo querido

²⁷⁵ Parte de la doctrina italiana se ha pronunciado en tal sentido, afirmando que la eventual ausencia de motivo económico válido que justifique la operación podría indicar el carácter elusivo de la operación. Sin embargo, ello no constituye una teoría general, pues el poder determinar si la conducta o práctica en sí misma es elusiva requiere un análisis caso por caso.

Véase:

Lupi, R. *Manuale Giuridico Professionale di Diritto Tributario. Principi Generali e questioni di Diritto positivo*. IPSOA. 2001. [Milán] Pág. 288

No responde a otra cosa que a la aplicación de la teoría contractual privada tradicional, ya que el contrato será válido cuando éste cumple con la función económica que le es propia, es decir, su causa es real y propia satisfaciendo, por tanto, la utilidad de las partes intervinientes. En este sentido véase: Schaffer-Ott. *Manual de Análisis Económico del Derecho Civil*. 1986. Tecnos [Madrid] Pág. 279

La doctrina española también se ha pronunciado en tal sentido, destacamos:

Palao Taboada, C. «¿Existe el fraude a la Ley Tributaria?» op. cit. Pág. 8

²⁷⁶ Así lo ha expuesto el TJUE en su causa C-182/02, asunto Glaxo Wellcom, remitiéndose, también, a las causas Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas (Párrafo 51 y 55), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Párrafos 72 y 74) y la causa C-330/07 (Párrafo 35).

En el mismo sentido se ha pronunciado la OCDE a través de su documento *International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*. 1987 [París]

²⁷⁷ Téngase en cuenta que las prácticas elusivas se realizan tanto a través de negocios típicos como atípicos, por lo que el carácter y amplitud de la causa de éstos varía. Así pues, si se emplea un contrato típico la finalidad del mismo debe ser la causa que le es propia al negocio ejecutado, en cambio si éste es atípico si licitud e irreprochabilidad dependerá de su causa intrínseca. En este sentido: Gómez Cabrera, C. «El fraude a la ley tributaria a la luz de su nueva regulación» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Núm. 246. 1997. Pág. 860 y 861

y perseguido por el interesado²⁷⁸. Lo expuesto no quiere decir que la ausencia de un motivo o razón económica deba considerarse como indicio de abuso o elusión.

Cadbury Schweppes estableció un test, basado en circunstancias o evidencias objetivas²⁷⁹, que vendría a determinar cuando estamos ante un *wholly artificial arrangements*, se debería analizar la presencia física en el EEMM de acogida, la realidad de la actividad económica y el valor económico de la misma²⁸⁰, todo ello en base a la valoración de los elementos, circunstancias o evidencias objetivas que pudieran concurrir²⁸¹. Este test recibe un buen número de críticas ante la indeterminación de los elementos que contiene, principalmente aquellos referidos a la presencia física en el EEMM de acogida y a la realidad de la actividad económica efectuada. Es más, desde nuestro punto de vista consideramos que se trata de un método que puede ayudar a la delimitación de la conducta artificial como ausencia de causa negocial, pero en sí no guarda la relación que debería con ésta.

En lo que respecta a la presencia física en aquel EEMM que se emplea para eludir, no se puede limitar únicamente a la presencia de cierto elementos materiales y objetivos verificables por terceros como pueden ser oficinas, personal, autoridad representativa, etc.²⁸², puesto que a día de hoy no todas las sociedades se dedican a actividades industriales propiamente dichas, pues, como bien sabemos, ha experimentado una notable evolución la industria, especialmente aquella basada en activos intangibles –servicios financieros, comercio electrónico, propiedad industrial e intelectual– industria en la que es impropio hacer depender la presencia en un EEMM a la concurrencia de los tradicionales elementos objetivos antes mencionados

²⁷⁸ Amatucci, A. *La funzione anti-abuso dell'interpretazione del diritto tributario*, en Fundación Antonio Uckmar: Congreso 29-30 de junio de 2012 sobre *L'abuso del diritto: tra "diritto" e "abuso"*. Pág. 42

²⁷⁹ STJUE de 21 de febrero de 2008, asunto *Part Services*, causa C-425/06, párrafo 62; STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 74 y 75; y STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 64.

²⁸⁰ Así lo expuso el Abogado General Léger de fecha 2 de mayo de 2006, en el asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, apartado 111.

²⁸¹ Conclusiones del Abogado General Léger de fecha 2 de mayo de 2006, en el asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 91, 117 y 118.

²⁸² Así lo expuesto el TJUE en su Auto de 23 de abril de 2008, asunto *Test Claimants in the CFC*, causa C-201/05, párrafos 79; y en la Sentencia de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafos 65 y 67, sentencias en las que vino a exponer que la concurrencia de un establecimiento permanente conforme a las disposiciones europeas dependía de la concurrencia de ciertos elementos objetivos y verificables por terceros.

como en su tiempo pretendió el TJUE a través del asunto *Cadbury Schweppes*²⁸³, calificando a tales entidades como *letter box company* o *front subsidiary* por el hecho de considerar que no realizan actividad económica alguna.

Por ello se afirma que no se puede vincular la presencia de una estructura artificial a la concurrencia de éste único elemento, en sí, éste no constituye sino un elemento o circunstancia adicional a tener en cuenta a la hora de valorar la realidad económica de la transacción u operación, de no ser así, bien, sólo podrían ser declarados abusivos o artificiales los supuesto mas evidentes²⁸⁴, es decir, supuesto en los que participan las sociedades fantasma o pantalla²⁸⁵, escapando de ellos las técnicas elusivas mas depuradas, o bien, supuestos amparados por el concepto de la legítima planificación fiscal o economías de opción caerían bajo la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho. Téngase en cuenta, reiteramos, que realidad económica no es sinónimo de actividad económica, ésta última puede ser empleada como circunstancias o evidencia junto a otras para probar la falta de aquella, la realidad económica.

Al respecto y conforme al estado actual de la actividad empresarial, no nos queda más remedio que afirmar que la teoría de las *letter box companies* o *front subsidiaries* no pueden ser empleada sin excepción alguna, independientemente que una sociedad o establecimiento cuente con mayor o menor número de elementos materiales –personales, edificios, oficinas, etc.– no significa que la misma no tenga realidad económica y no realice una actividad económica, no toda actividad requiere de una importante plantilla de personal o un elevado número de oficinas, como es el caso, por ejemplo, de los servicios prestados entre las entidades que conforman el grupo societario, es decir, servicios financieros, servicios contables, legales, propiedad industrial –*know how*– etc.

²⁸³ STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 68; teoría reafirmada por el TJUE en la sentencia de 2 de mayo de 2006, asunto *Eurofood IFSC*, causa C-341/04, párrafos 34 – 25.

²⁸⁴ Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J. «Acerca de la necesidad de reconfigurar la política española en materia de cláusulas antiabuso y fiscalidad directa: las consecuencias derivadas de los casos *Cadbury Schweppes* y *Test Claimants in the Thin Cap Group*» *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Núm. 2. 2007.

²⁸⁵ STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 49 y 68; y STJUE de 2 de mayo de 2006, asunto *Eurofood IFSC Ltd.*, causa C-34/04, párrafo 35.

Del mismo modo, procede exponer que el simple hecho de trasladarse a otro EEMM, sea a través de un establecimiento principal o secundario, por el carácter más favorable o beneficioso de su legislación tributaria no es suficiente para considerar que la operación sea totalmente abusiva²⁸⁶, aunque en dicho Estado de destino se oferten regímenes tributarios más especiales o favorables²⁸⁷.

En lo que respecta a la consecución de una actividad económica real y efectiva el TJUE empleó su doctrina jurisprudencial sobre la libre circulación de trabajadores, pues, uno de los elementos esenciales de ésta es la realización de una actividad económica en el Estado de destino, elemento que comparte con la libertad de establecimiento²⁸⁸. En este sentido, la referida doctrina jurisprudencial entiende por actividad económica aquellas que resultan «*reales y efectivas, excepto aquellas actividades de tan poca entidad que tengan un carácter meramente marginal y accesorio*»²⁸⁹, tan es así que el propio TJUE se atrevió a manifestar que el mero hecho de que una sociedad o establecimiento permanente no realizase una actividad económica en el Estado Miembro de destino no es suficiente para afirmar que la conducta sea abusiva²⁹⁰, incluso si se da falseamiento en la localización real y efectiva de la actividad económica²⁹¹, y ello se debe a nuestro razonamiento, actividad económica no es sinónimo de realidad económica, si la segunda concurre la operación o transacción no puede ser calificada de abusiva.

²⁸⁶ Véase la STJUE de 16 de julio de 1998, asunto *ICI*, causa C-264/96, párrafo 26; STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros*, causa C-212/97, párrafo 27 y 29; STJUE de 26 de octubre de 1999, asunto *Eurowings*, causa C-294/97, párrafo 44; STJUE de 3 de octubre de 2002, asunto *Danner*, causa C-136/00, párrafo 56; STJUE de 30 de septiembre de 2003, asunto *Inspire Art*, causa C-167/01, párrafo 96; STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafos 37, 49 y 50.

²⁸⁷ STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 36 a 38.

²⁸⁸ Véanse la STJUE de 27 de junio de 1996, asunto *Asscher*, causa C-107/94, párrafo 29; y la STJUE de 20 de mayo de 1992, asunto *Ramrath*, causa C-106/91, párrafo 17.

Lo anterior partiendo de la interpretación dada por Weber, D. En *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*. ... op. cit. Pág. 31-32.

²⁸⁹ Véase, entre otras, STJUE de 6 de noviembre de 2003, asunto *Franca Ninno-Orasche*, causa C-413/01, párrafo 26; STJUE de 3 de julio de 1986, asunto *Lawrie Blum*, causa C-66/85, párrafo 17; y STJU de 23 de marzo de 1982, asunto *Levin*, causa C-53/81, párrafo 17.

²⁹⁰ STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros*, causa C-212/97; STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 69.

²⁹¹ Conclusiones del Abogado General Léger de fecha de 2 de mayo de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 55 a 60.

La problemática de ésta se debe a que no siempre se realiza una actividad productiva, es el caso de los servicios intra-grupo, entidades holdings, etc., supuesto en los que puede existir una actividad real que difiere del concepto tradicional, al no ser los medios personales y materiales exactamente iguales y numerosos que los que serían requeridos para realizar cualquier tipo de actividad industrial. Es por estos motivos por los que consideramos que el test que emplea el abogado general LÉNER en sus conclusiones del asunto *Cadbury* carece absolutamente de visión práctica, ya que la efectividad de la operación o actividad no puede medirse, por ejemplo, en base a la competencia del personal allí empleado²⁹².

De la jurisprudencia del TJUE se extrae que la actividad económica a realizar debe ser efectiva y real, sin embargo entre las prácticas elusivas o estrategias de planificación fiscal nos encontramos la tendencia de constituir *conduits companies* cuyo objeto es la realización de actividades accesorias, pero no esenciales para el conglomerado empresarial, por ejemplo financiación, ciertas actividades de dirección, seguros, servicios, etc., es decir, se trata, en palabras de la OCDE, de actividades *auxiliary* y *preparatory*²⁹³.

Como se puede observar, aparentemente se estaría cumpliendo con el requisito de realizar una actividad real y efectiva, por lo que sería denegado el acceso al Tratado y por ende la protección que otorga la referida libertad²⁹⁴. Sin embargo ello no es del todo correcto, pues, no se puede hacer de ello una teoría general al requerirse un estudio pormenorizado caso a caso. Lo que si se tiene que tener claro es que, en atención al estado actual del mundo empresarial, lo que no se exige es la realización de actividades

²⁹² Conclusiones del Abogado General Léger de fecha 2 de mayo de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 113.

²⁹³ Véanse los comentarios al artículo 5.4. del Modelo de Convenio de la OCDE.

El referido test sobre el valor añadido es más importante de lo que aparenta, pero a la vez es el que más dudas y problemáticas produce. Téngase en cuenta que dicho test pondrá de manifiesto grandes problemas como consecuencias de las incongruencias derivadas de las operaciones conforme a los precios de transferencia, especialmente si estos están vinculados a actividades financieras o bienes intangibles, servicios y productos en ocasiones difíciles de valorar, lo que impedirá valorar la relevancia o valor económico de los mismos con respecto a la entidad matriz o al grupo empresarial.

²⁹⁴ Véanse la sentencia del TJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 68-72.

productivas o llevadas a cabo manualmente, puesto que la economía actual se caracteriza por la intangibilidad²⁹⁵.

Ante la ausencia de una definición de actividad económica por parte del Tratado, el TJUE se ha pronunciado al efecto identificando ciertas actividades económicas como reales y efectivas, cuando aparentemente eran auxiliares o de escasa importancia. Nos referimos así al caso *Daily Mail* donde la oficina de gestión de inversión establecida en un EEMM de baja tributación desarrolla una actividad efectiva y real, independientemente que dicha actividad sea realizada por una entidad matriz o subsidiaria²⁹⁶. Otro ejemplo lo constituye el asunto *Baars y Uberseering*, donde el TJUE reconoció que la mera tenencia de acciones o participaciones que otorgue el control de una segunda sociedad consiste, de por sí, en una actividad económica real y efectiva²⁹⁷.

El último de los requisitos establecido en el asunto *Cadbury* es aquel referido al valor añadido a través de la operación o actividad objeto de análisis²⁹⁸, requisitos que desde nuestro punto de vista debe ser valorado atendiendo a la libertad fundamental en juego y en base a un análisis y interpretación que tenga en cuenta el tipo de actividad y operador económico, así como el mercado en el que opera.

Pese a lo expuesto, el límite que no se puede sobrepasar es el referido al ejercicio del derecho al segundo establecimiento, para lo cual será necesario que se desarrolle una actividad real y efectiva en el EEMM donde se encuentra el principal establecimiento²⁹⁹.

²⁹⁵ De Broe, L. «Some observations on the 2007 Communication from the Commission: “The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries”» *EC Tax Review*. 2008. Núm. 3. Pág. 144.

²⁹⁶ Véase la STJUE de 27 de septiembre de 1988, asunto *Daily Mail and General Trust plc*, causa C-81/87, párrafos 6 y 17.

²⁹⁷ Véase la STJUE de 5 de noviembre de 2002, asunto *Uberseering BV*, causa C-208/00, párrafo 77; y STJUE de 13 de abril de 2000, asunto *Baars*, causa C-251/98, párrafos 21-22.

²⁹⁸ Conclusiones del abogado general Léger, de fecha 2 de mayo de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 114.

²⁹⁹ Así lo han reconocido las SSTJUE de 30 de septiembre de 2003, asunto *Inspire Art*, causa C-167/01; de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros*, causa C-212/97; y de 10 de julio de 1986, asunto *Segers*, causa C-70/85.

Por lo tanto, será la artificialidad del establecimiento la que muestre el empleo elusivo o abusivo de la referida libertad³⁰⁰, de este modo se podría considerar que el concepto montaje puramente artificial responde a la contraposición de establecimiento permanente, pues si por establecimiento permanente se entiende el ejercicio efectivo de una actividad económica³⁰¹, por artificialidad se entiende la ausencia de la referida efectividad e incluso realidad de la actividad. Por lo tanto, si no se quiere caer en el empleo abusivo o elusivo de la libertad de establecimiento se tendrá que evitar la constitución o concurrencia de un montaje puramente artificial, para ello deberemos cumplir con los requisitos que, según el TJUE, le son propios a la referida libertad, recordemos: el empleo de un establecimiento, en otro EEMM que persiga la realización de una actividad económica por un tiempo indefinido.

En muchas ocasiones la estructura u operación aparentemente artificial tiene un marcado tono de inusual, sin embargo dicho carácter no debe ser empleado como concluyente, ya que lo usual puede ser coyuntural³⁰², y porque se trata de una valoración subjetiva que depende de la experiencia práctica y del punto de vista del aplicador del derecho, sea la administración tributaria como aquella judicial, lo que podría derivarse, como es obvio, en una vulneración de la seguridad jurídica del contribuyente como consecuencia de la arbitrariedad o parcialidad de ésta³⁰³.

En relación a ello nos encontramos las estructuras u operaciones temporales, es decir, aquellas sometidas periodos de tiempo cortos y que pueden perseguir fines elusivos o especulativos, son las denominadas *U-turns*³⁰⁴. Dicho carácter no manifiesta para nada la concurrencia de una conducta elusiva o abusiva, sino que será un indicio o circunstancia adicional a tener en cuenta en la valoración del caso en concreto³⁰⁵.

³⁰⁰ Así se ha referido a las conductas elusivas la propia Comisión Europeo, puesta ésta las ha identificado con los montajes puramente artificiales cuyo objetivo es eludir la fiscalidad nacional. Véase la COM(2007)785 final, página 3, de 10 de diciembre de 2007.

³⁰¹ Véase la STJUE de 25 de julio de 1991, asunto *Factortame Ltd and others*, causa C-221/89, párrafo 20

³⁰² García Novoa, C. *La cláusula antielusiva ...* . op. cit. Pág. 351 y 352

³⁰³ López Tello, J. «La cláusula antiabuso del anteproyecto de la nueva ley general tributaria» *Actualidad Jurídica Uriá & Menéndez*. 2003. Pág. 50

³⁰⁴ STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causa C-28/95.

³⁰⁵ Conclusiones del Abogado General Yves Bot, de 9 de julio de 2009, asunto *Glaxo Wellcome GmbH & Co. v. Finanzamt München II*, causa C-182/08, párrafo 176.

STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *Lasteurie du Saillant*, causa C-9/02, párrafo 54.

La conclusión antes expuesta tiene sus excepciones, pues puede darse el caso en el que el contribuyente ejerza una o varias libertades comunitarias que, aún cumpliendo con sus requisitos sustantivos, frustra los objetivos del Tratado en sí mismo, al no perseguir otro objetivo que la elusión fiscal, es decir, las condiciones legales impuestas por el Tratado son observadas pero los objetivos económicos perseguidos por él no son conseguidos³⁰⁶, así sucede en los asuntos *Veronica*, *TV10* y *Milk Marque*³⁰⁷.

Con todo lo expuesto resulta oportuno preguntarnos si constituye una evidencia a efectos de la prueba del abuso del derecho el hecho de que un contribuyente opere a través de un paraíso fiscal.

En primer lugar nos debemos preguntar que se entiende por paraíso fiscal, para ello acudimos al documento sobre *Harmful Tax Competition* de la OCDE, ya que será la única vía para fijar un concepto unitario. Dicha institución considera que todo paraíso fiscal se caracteriza por una tributación inexistente o meramente nominal, por la falta de transparencia y por el hecho de que no se exige al contribuyente, persona física o jurídica, la realización de una actividad económica sustancial en su territorio³⁰⁸.

Partiendo de los pronunciamientos del TJUE anteriormente expuestos, la existencia de una baja tributación en el país de destino resulta irrelevante a efectos de determinar la concurrencia de una conducta abusiva o elusiva, la falta de transparencia no es un motivo alegable, ya que según el TJUE conforme al principio de proporcionalidad existen otros medios para lograr la referida información, y en lo que respecta a la inexistencia de necesidad o requerimiento de efectuar una actividad económica sustancial en el paraíso fiscal si podría encontrar cabida en la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo, en virtud de la concurrencia de un montaje

³⁰⁶ Sería el caso de las transacciones realizadas conforme a la técnica de los precios de transferencia, pues en ellas es cierto que las entidades holding, matriz, filiales y establecimientos permanentes cumplen las condiciones sustantivas impuestas por el Tratado en lo que respecta, principalmente, a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales, en cambio la base económica no se adapta, total o parcialmente, a los objetivos del Tratado, pues en la mayoría de los casos no se respeta el principio *arm's length*.

³⁰⁷ Véase la STJUE de 3 de febrero de 1993, asunto *Veronica*, causa C-148/91; STJUE de 5 de octubre de 1994, asunto *TV10*, causa C-23/93; y STJUE de 9 de septiembre de 2003, asunto *Milk Marque*, causa C-137/00.

³⁰⁸ OCDE *Harmful Tax Competition*. Pág. 23

puramente artificial, lo cual constituiría un indicio relativo, ya que se deberá atender a los límites anteriormente expuestos.

Al igual que sucede con el elemento objetivo, la teoría entorno al elemento subjetivo no es absoluta, pues la mera presencia de una intención de lograr una ventaja o beneficio fiscal, a través del ejercicio de las libertades fundamentales, no supone la concurrencia de una estructura elusiva ilegítima que merece ser reprimida, lo que importa a tal efecto es que se cumpla con los objetivos perseguidos por la libertad comunitaria en juego. Tan es así que se ha llegado a reconocer por parte del TJUE el derecho que ostenta todo contribuyente a elegir la vía que le suponga un menor coste tributario³⁰⁹, elección en la que se requerirá el cuestionado ánimo o intención.

Pese a que concurriera alguno o la mayoría de los requisitos anteriores, puede darse el caso de que la operación o estructura efectuada por el contribuyente pueda estar más que justificada y avalada jurídicamente, para ello será necesario que concurren una o varias razones económicas válidas, razones que serían alegadas por el contribuyente con vistas a rebatir la calificación administrativa de la operación como elusiva. Sin embargo esta cuestión no está exente de dudas y críticas, pues se plantea si el mero ahorro fiscal podría considerarse como motivo económico válido, y en que medida un motivo económico es válido y significativo como para justificar una operación.

Sin embargo y pese a todo lo expuesto, en muchas ocasiones la determinación y delimitación del carácter artificial de la operación es más que una tarea ardua y compleja, ya que en muchas ocasiones ésta no se deriva o deduce un único negocio jurídico aisladamente considerado, sino que éste depende de otros, por lo que se requiere de una valoración conjunta con aquellos en los que exista una relación de causalidad³¹⁰, es decir, con aquellos negocios de los que derive, directa o indirectamente, el la ventaja o ahorro fiscal, pues alguno de los referidos negocios pueden estar involucrados directamente en la consecución del referido beneficio o ventaja, mientras que otros son actos meramente preparatorios de aquéllos. La solución a esta situación se ha afrontado a través de la aplicación directa o indirecta en sede del TJUE de una de las teorías jurisprudenciales más importantes de los Estados Unidos en

³⁰⁹ Véase la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax plc et alia*, causa C-255/02. Párrafo 71-75.

³¹⁰ Marín Benítez, G. *¿Es lícita la Planificación Fiscal?* op. cit. Pág. 295 y 296

materia de elusión fiscal y planificación fiscal agresiva, nos referimos a la *steps transactions doctrine*³¹¹, teoría que consiste en tratar y valorar todos los actos o negocios jurídicos involucrados en la operación o estructura elusiva o abusiva como si se tratara de una única operación, siempre, claro está, que entre ellos exista una correlación o nexo de causalidad.

En conclusión, si la conducta o conductas empleadas por el contribuyente no satisfacen los objetivos del Tratado y no tiene otro objetivo que la elusión de la legislación nacional o de la jurisdicción tributaria de un EEMM será calificada como abusiva al constituir un supuesto de elusión fiscal ilegítima a no ser que la misma se encuentre justificada o amparada por una razón o motivo económico relevante³¹², todo ello sin que obtenga relevancia alguna el ahorro o ventaja fiscal pretendida. Lo que se debe a que para el fraude de ley tributaria, abuso del derecho en sentido débil, lo esencial no es la intención fraudulenta, sino la artificialidad del negocio jurídico, o conjunto, empleado para lograr el fin deseado.

Téngase en cuenta que el carácter artificial será analizado en dos estadios, en primer lugar por la administración tributaria nacional competente para conocer del caso, ya que a la hora de determinar si la conducta es elusiva o abusiva atenderá a su realiza y sustantividad económica, por ende a la artificialidad. Del mismo, el TJUE analizará la artificialidad en un segundo estadio, aquel en el que proceda a evaluar la referida cláusula anti-elusiva de cara a su adecuación al Derecho Europeo –véase la exposición del capítulo V–.

³¹¹ El origen de esta teoría se encuentra en el asunto *Commissioner v. Court Holding Co* 324 US 331, 334 (1945) y *Minnesota Tea Co v. Helvering* 302 US 609 (1938); en el mismo sentido la Sentencia de la Suprema Corte norteamericana de 22 de marzo de 1989, asunto *Commissioner v. Clark*.

Téngase en cuenta también, que la referida teoría fue aplicada en Reino Unido con anterioridad a la codificación en el año 2011 de su propia cláusula anti-elusiva general, extremo que tendremos ocasión de analizar en el capítulo destinado al estudio comparado. Dicha teoría recibió el nombre de *composite transactions*, la cual deriva de asuntos como: *Inland Revenue v. Burmah Oil Co Ltd* 1982 SC (HL 114); *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson DER*, *Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson GE*, *Murdoch (Inspector of Taxes) v. Dawson RS* (1984) AC 474.

En España también se ha aplicado la referida teoría cuando ha surgido la necesidad de analizar un conjunto de actos aparentemente elusivos o abusivos, como ejemplo téngase en cuenta las STS de 11 de julio de 2003, SAN de 4 de diciembre de 2006, SAN de 5 de diciembre de 2006 y la SAN de 1 de marzo de 2007.

³¹² Vanistendael, F. «Halifax and Cadbury Schweppes: ...» op. cit. o. c.

De Mita, E. *Principi di diritto tributario*. 2011 [Milán] Pág. 29

Cipollina, S. «Elusione fiscale» *Rivista Diritto Financiero*. 2007. Núm. 4. Pág. 555

Vanz, G. «L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza economica» *Rassegna Tributaria*. 2002. Núm. 5. Pág. 1606

4. 6. 1. El motivo económico válido como exclusión de la elusión fiscal

Anteriormente expusimos que la delimitación de una conducta elusiva o abusiva se apoyaba en la artificialidad de la causa del negocio jurídico realizado o en la realidad económica del mismo, mejor dicho en la racionalidad económica. Por ello nos planteamos si la concurrencia de uno o varios motivos económicos válidos –concretos, serios, reales, relevantes³¹³, racionales, así como apreciables³¹⁴–, pueden constituir o no una especie de eximente a la responsabilidad tributaria que pudiera derivarse del ahorro o ventaja fiscal obtenida como consecuencia de la realización y ejecución de una conducta abusiva en los parámetros expuestos a lo largo del presente capítulo³¹⁵, tan es así que ciertos autores, entre los que destacamos a LUPI, han diferenciado entre ahorro fiscal patológico, que respondería a la conducta elusiva totalmente ilegítima, y aquel fisiológico, propio de la conducta que está apoyada en una o varias razones económicas³¹⁶.

Si bien es cierto, los motivos económicos validos ya han sido empleados con tal efecto en ciertas cláusulas anti-elusivas previstas, por ejemplo, en la Directiva sobre el régimen tributario común aplicable a modificaciones estructurales³¹⁷ y en la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo derivada del asunto *Halifax*, no así en la teoría empleada en el asunto *Cadbury*, al menos de una forma directa, ya que como veremos a continuación para nosotros el motivo económico válido podría constituir la prueba de la realidad o sustantividad económica con la que probar que la conducta no es artificial al encontrarse probada la racionalidad de la operación en base al carácter genuino de la causa del contrato o contratos en ella involucrados, reflexión que más o menos ha expuesto el abogado general LÉGER al manifestar que el contribuyente tiene que probar que la razón principal o alguna de las principales no era la obtención de una

³¹³ Delimitamos el carácter de los motivos económicos validos a través de tales adjetivos –validos, concretos, serios, reales y relevantes– con el fin de delimitar adecuadamente el carácter de los mismos, ya que si el motivo o razón económica se caracteriza por ser fantástica, inconsistente, abstracto o marginal no podrá operar como tal eximente.

³¹⁴ Piantavigna, P. *Abuso del diritto fiscale* op. cit. Pág. 154

³¹⁵ Beghin, M. *L'Elusione Fiscale e* op. cit. Pág. 11

Fransoni, G. «Apunti su abuso di diritto e “valide ragioni economiche”» *Rassegna Tributaria*. 2010. Núm. 4. Pág. 957

³¹⁶ Lupi, R. «Elusione e legittimo risparmio d'imposta ... » op. cit. Pág. 1099 y 1100

³¹⁷ Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

ventaja fiscal³¹⁸. Sin embargo, su previsión como elemento facultado para eximir de responsabilidad en una cláusula anti-elusiva general no está admitido ampliamente por la doctrina.

Generalmente la doctrina identifica el motivo económico válido con el ánimo subjetivo del contribuyente³¹⁹, cuestión que está más que equivocada. Esta doctrina fundamenta el carácter irrelevante de la motivación en base a la objetivación que ha experimentado la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho y en base a que el Derecho Tributario únicamente grava las manifestaciones de capacidad económica, independientemente de los motivos económicos presentes en la operación.

Desde nuestro punto de vista, el motivo económico válido se establecería como contrapartida a la calificación como artificial de la estructura comercial empleada para la obtención de la referida ventaja o ahorro fiscal y no como elemento subjetivo de la operación *stricto sensu*, pues dicha artificialidad responde, como tuvimos ocasión de ver en el epígrafe anterior, a la ausencia de la realidad y racionalidad económica que le es propia al negocio jurídico o conjunto de los mismos empleados en la operación en cuestión, derivándose así en una auténtica ausencia, total o parcial, de causa comercial³²⁰. Por lo tanto, la concurrencia de uno o varios motivos económicos válidos y legítimos podrían ser empleados como elemento o elementos a tener en cuenta a la hora de justificar la ventaja y el ahorro fiscal obtenido, así como para probar la realidad económica.

En sí, la argumentación que ofrece la doctrina opositora a esta consideración se debe a un error en la traducción del término *business purpose*, ya que la palabra *purpose* ha sido ampliamente traducida como motivo, en lugar de ser traducida como propósito o finalidad, traducción que le sería más propia y cercana. Ello nos permite, de nuevo, acercar el motivo económico válido o *business purpose* a la contrapartida de la artificialidad, es decir, a la finalidad económica-social de la operación, o lo que es lo mismo, la causa comercial o realidad económica. No son pocas las cláusulas generales o

³¹⁸ Conclusiones del Abogado General Léger de 2 de mayo de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 131.

³¹⁹ García Novoa, C. *La cláusula antielusión ...* . op. cit. Pág. 285

³²⁰ En nuestra misma postura encontramos a Calderón Carrero, J. M. y Ruíz Almendral, V. «La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el “sustancialismo”» *Quincena Fiscal*. 2010. Núm. 15 y 16. Pág. 54-55.

especiales que han empleado, como *safe harbor*, la prueba de la concurrencia de actividad económica, comercial industrial, como elemento que proviene del error de traducción antes referido y que sin lugar a duda podría poner en riesgo, dependiendo del caso en concreto, la finalidad de la cláusula anti-elusiva en sí misma, ya que, a nivel Europeo, el mero hecho de ejercitar la libertad de establecimiento supondría, al menos, una mínima actividad económica o comercial, lo que no es sinónimo de realidad económica.

La cuestión de los motivos económicos válidos surge, como veremos a continuación en los Estados Unidos, donde los órganos jurisdiccionales se apoyaron en la constatación de ciertas circunstancias o evidencias *objetivas* y no *subjetivas* a la hora de valorar el motivo económico válido empleado, dentro de estas evidencias o circunstancias nos encontramos, entre otras, a:

- La idoneidad y necesidad de la operación para conseguir el objetivo pretendido³²¹.
- El coste de oportunidad con respecto a las otras operaciones alternativas³²².
- El modo de adoptar la decisión por parte del contribuyente se opone a las reglas o técnicas comunes en el ámbito empresarial correspondiente³²³.

Se adopta, de este modo, una visión objetiva y no subjetiva del motivo económico válido³²⁴.

La cuestión es si el ahorro fiscal o el beneficio derivado de una ventaja fiscal puede o no considerarse en sí mismo motivo económico válido. De por sí, el motivo económico válido no coincide con el ahorro fiscal, pero lo que si es cierto es que se puede realizar una correlación entre ambos.

³²¹ Véase la sentencia del asunto ACM Partnership v. Commissioner de octubre de 1998.

³²² ASA Investering Partnership v. Commissioner, 201 F.3d 505.

³²³ ASA Investering Partnership v. Commissioner, 201 F.3d 505.

³²⁴ Durán-Sindreu Buxadé, A. *Los motivos económicos válidos ...* . op. cit. Pág. 59

Esta cuestión ya se la planteó la jurisprudencia y doctrina norteamericana a través de la teoría del *business purpose test*³²⁵, la cual consiste en la admisión, desde el punto de vista tributario, de aquella estructura jurídica que permite la obtención de un ahorro o ventaja fiscal ya que la misma se apoya en una razón o motivo económico que justifica la misma.

Anteriormente –capítulo I– se dijo que las figuras impositivas constituyen una injerencia a la esfera patrimonial privada, por lo que, como resulta obvio, todo interesado tratará de proteger en la mayor medida de lo posible sus intereses económico-patrimoniales a través de la realización de operaciones y estructuras que le permitan obtener una minoración de la carga tributaria correspondiente. Es por ello por lo que consideramos que la reducción de la carga fiscal o la obtención de una ventaja de tal naturaleza constituye en sí misma un auténtico motivo capacitado para justificar la operación o estructura elusiva en cuestión³²⁶.

Pronunciamiento y razonamiento similar nos ha brindado el TJUE mediante la sentencia que conoció del asunto *Leur-Bloem*, donde considera que el término motivo económico válido es mucho más amplio que la obtención de una ventaja puramente fiscal³²⁷, por lo que el ahorro de impuesto caería dentro del mismo, siempre y cuando, claro está, dicha motivación se enmarque en el seno de una operación o negocio jurídico con sustantividad propia y por ende con una causa verdadera, lo que derivará en la producción de unos efectos jurídicos totalmente validos.

³²⁵ El origen de la referida teoría se encuentra en la Sentencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos que conoce del asunto *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935)

³²⁶ En tal sentido nos encontramos a una amplia doctrina, entre los que destacamos a:

García Novoa, C. *La cláusula antielusiva ...* . op. cit. Pág. 104

Simón Acosta, E. «Fraude de ley y bonos austriacos (I)» *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2001. Núm. 4. Pág. 13

Simón Acosta, E. «Los seguros de prima única en la senda de recta calificación» *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 1997. Núm. 3. Pág. 1217

³²⁷ STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causa C-28/95, párrafo 47.

Tal consideración ha sido adoptada por la Dirección General de Tributos en Resoluciones tales como aquellas de 30 de julio, 6 de octubre y 8 de noviembre de 1999, y algunas más recientes de fecha 10 de abril, 13 de julio y 4 de octubre de 2000.

Por ello, entendemos que la determinación de la concurrencia de una conducta elusiva no debe depender, en exclusiva, de la presencia de un ahorro fiscal, sino que lo relevante será que el negocio o conjunto de los mismos empleado no responda a la realidad, en el sentido de racionalidad, consustancial que le es propia, independientemente de los motivos u objetivos de los interesados.

Pese a lo expuesto hay parte de la doctrina que sigue entendiendo que el empleo de un motivo económico válido como eximente permitiría salvar operaciones o estructuras realizadas con la finalidad principal de eludir la carga tributaria que correspondiese, ya que la delimitación de la concurrencia de la referida conducta elusiva o abusiva dependería del grado de imaginación del contribuyente a la hora de probar un motivo económico válido. Nuestra postura es contraria a esta consideración, ya que afirmamos que el motivo económico no basta con manifestarlo, sino que también se deberá probar su racionalidad, veracidad, realidad y relevancia, cuestiones que no dependen del grado o capacidad imaginativa de los contribuyentes al responder éstas a cuestiones puramente objetivas. En sí, se trata de un elemento, entre otros muchos, a tener en cuenta a la hora de argumentar y justificar la concurrencia de realidad económica.

De este modo podemos concluir que existirá elusión fiscal cuando no existe una correlación entre la realidad económica propia del instrumento comercial empleado y la racionalidad económica del caso u operación en concreto conforme a una base objetiva³²⁸, es decir, al empleo abusivo y artificioso del Derecho, siempre y cuando no se pruebe la concurrencia de un motivo económico válido que justifique el por qué de la operación, su razón de ser. Adquiriendo así toda la relevancia el carácter o sustancia de la operación, su causa, que resulta contraria al fin y objetivo de la norma eludida mediante una norma de cobertura y no el ahorro o ventaja fiscal.

³²⁸ Mastroiacovo, V. «L'economicità delle valide ragione economiche (note minime a margine della recente evoluzione del principio dell'abuso del diritto)» *Rivista Diritto Tributario*. 2001. Núm. 1. Pág. 454

Fransoni, G. «Apunti su abuso di diritto e ...» op. cit. Pág. 958

CAPÍTULO V

LA CLÁUSULA GENERAL ANTI-ABUSO

5. 1. Introducción

Una vez considerado el empleo de las libertades europeas de forma abusiva para lograr la elusión de la normativa nacional y considerada, también, la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo como instrumento anti-abusivo –anti-elusivo– aplicable en los Ordenamientos nacionales y una vez calificada dicha teoría como principio interpretativo, al menos en lo que respecta a la fiscalidad no armonizada, procedemos a exponer el instrumento que debería ser adoptado por los EEMM a efectos de poder negar la protección que ofrecería la norma de cobertura a la conducta elusiva empleada¹, procediendo, a su vez, a la recalificación de la misma a efectos fiscales².

Mostraremos, también, que la codificación de una cláusula general anti-abuso resulta necesaria no sólo para lograr la aplicación de la referida teoría y poder negar así la protección jurídica pretendida, sino también para hacer del sistema tributario un sistema íntegro y coherente.

A lo largo de este capítulo analizaremos el instrumento a emplear para llevar a cabo la codificación, así como los motivos o razones que la apoyan.

¹ En el mismo sentido, Beghi, M. *L'Elusione Fiscale ...* . op. cit. Pág. 145

² Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale ...* . op. cit. Pág. 177
García Novoa, C. *La cláusula antielusiva ...* . op. cit. Pág. 259

5. 2. ¿Qué instrumentos hay para afrontar la lucha contra la elusión fiscal?

Antes de centrarnos en el análisis jurídico de lo que constituye el epicentro del presente trabajo, conviene enumerar, brevemente, los instrumentos más importantes de los que disponen los Estados para luchar contra el tipo de conductas o prácticas que venimos analizando. En verdad, existe una gran cantidad de instrumentos anti-elusivos³, lo que pone de manifiesto que si el Ordenamiento Jurídico no hubiera tomado en consideración a la elusión a través de la adopción de este tipo de medidas, ésta habría caído en la más profunda irrelevancia jurídica⁴.

Existen una multitud de instrumentos anti-elusivos a los que acudir para luchar contra este tipo de prácticas, sin embargo, no todos estos instrumentos comparten la misma naturaleza, cada uno de ellos tiene una estructura particular y, lo que es más importante, proceden de distintos Ordenamientos con tradiciones jurídicas más que diversas, pues en el continente Europeo existe una gran diversidad de doctrinas jurídicas anti-elusivas en las que se apoyan este tipo de instrumentos, algunos de ellos basados en la doctrina de la sustancia sobre la forma y otros en la tradicional teoría del fraude de ley tributaria y del abuso del derecho⁵.

Dentro de los instrumentos a disposición de la Administración Tributaria nos encontramos aquellos calificados como tradicionales, como por ejemplo la interpretación de las normas jurídicas, la calificación y las presunciones; y aquellos otros calificados como no tradicionales, como por ejemplo la cláusula general anti-elusión y las cláusulas anti-elusión especiales.

³ Bracewell-Milnes, B. y Wisselink, M. A. *International Tax Avoidance: A Study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies*. International Series. Kluwer. [Deventer] Pág. 128.

⁴ Tesauro, F. *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*. 2006. UTET Giuridica. [Torino] Pág. 249

⁵ Así lo ha puesto la propia OCDE cuando ha propuesto como medida anti-elusiva, a adoptar por los países interesados, una Cláusula General Anti-elusión (*General Anti-Avoidance Rule - GAAR*), al manifestar que la misma puede estar basada en distintas teorías tradicionales de desarrollo jurisprudencial, tales como *abuse of law, economic substance, fiscal nullity, business purpose* y *step transactions*.

Véase OECD *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*. Marzo 2012. Pág. 13 1313

Pese a la clasificación anterior, desde nuestro punto de vista consideramos que los métodos definidos como tradicionales no son, en sí mismos, instrumentos de lucha contra la elusión fiscal, sino más bien potestades ordinarias a disposición de la Administración para la aplicación y desarrollo de su propio Ordenamiento Jurídico, potestades que no siempre satisfacen las necesidades u objetivos perseguidos en la lucha contra las conductas elusivas o abusivas, pues principalmente estos instrumentos asumen funciones diversas a aquellas anti-elusivas, ejerciendo esta función en situaciones aisladas o particulares, al resultar aplicados *ex ante*⁶. Es más, los instrumentos interpretativos no resultan eficaces en la lucha contra la elusión fiscal al tender hacia la arbitrariedad y hacia la falta de adecuación con respecto a los principios tributarios, en especial, a la capacidad económica⁷.

Del mismo modo, estos instrumentos tradicionales no lograrían la recalificación de la conducta conforme a la norma tributaria que se debiera aplicar, ya que para ello requeriría de una habilitación legal, habilitación que otorga la cláusula general anti-abuso o/y anti-elusiva, pues, de no ser así, se estaría aplicando un instrumento integrativo a través, por ejemplo, de la analogía, institución que está plenamente prohibida en materia tributaria.

La diferencia entre interpretación y calificación se encuentra en el proceso, ya que mientras que la interpretación pasa de una previsión abstracta de la norma o hipótesis legal al caso concreto, la calificación realiza el proceso que va desde el caso concreto a la norma jurídica, estableciéndose su punto de encuentro en la subsunción jurídica del hecho en la categoría normativa correspondiente⁸.

⁶ Sanz Gadea, E. «Medidas Antielusión Fiscal» op. cit. Pág. 156.

⁷ Rosembuj, T. *El Fraude de Ley, la Simulación ...* . op. cit. Pág. 395

Palao Taboada, C. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. op. cit. Pág. 28.

⁸ Casado Ollero, G. «Legalidad tributaria y función calificador de la Administración Fiscal» *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. 2000. Núm. 16. Pág. 33.

Sin embargo, aquellos instrumentos calificados como no tradiciones si cumplen la función anti-elusiva en el sentido estricto del término, al constituir su objetivo la represión de dichas conductas o prácticas. No obstante, estos últimos métodos o instrumentos se estructuran en base a los instrumentos tradicionales, ya que toda cláusula anti-elusiva requiere de una interpretación previa con vistas a identificar la conducta reprobable, sin embargo, estos métodos no tradicionales van más allá al efectuar una valoración *ex post*.

Lo anterior se debe a que el legislador a través de los referidos instrumentos no tradicionales dotan a la Administración Tributaria de una serie de potestades genéricas o específicas con las que atacar y reprimir los comportamientos elusivos⁹. Es en esta habilitación legal donde, como ya expondremos en su momento, encuentra la codificación de ésta su justificación, la Administración tributaria no podría reprimir conductas elusivas a través de la recalificación tributaria y de su correspondiente negación del beneficio fiscal a través de los métodos tradicionales, requiriendo así de una disposición normativa que habilite para ello¹⁰. Esto se debe a que la facultad recalificadora de la Administración Tributaria se establece como una suerte de autotutela declarativa¹¹, requiriéndose para que ésta pase a ser ejecutiva de una previsión o habilitación legal de forma expresa.

Podríamos decir que la cláusula anti-elusiva va más allá de los instrumentos tradicionales, éstos últimos únicamente dotan a la administración tributaria y judicial de una facultad interpretativa, mientras que a través de la codificación se les permite recalificar la operación o conducta con vistas a negar la protección prevista y por ende el beneficio o ventaja fiscal perseguido¹², de forma *ex post*.

⁹ García Novoa, C. *La Cláusula antielusiva ...* . op. cit. Pág. 176

¹⁰ La facultad recalificadora se limitaría únicamente a la averiguación de la naturaleza jurídica del acto o conducta en cuestión, pero no permitiría negar la aplicación de la norma de cobertura. Véase, Durán-Sindreu Buxadé, A. *Los Motivos Económicos Válidos ...* . op. cit. Pág. 211 a 215.

Lupi, R. *Elusione: Esperienze Europee tra l'uso e l'abuso del Diritto Tributario*, en Di Pietro, A. *L'elusione Fiscale nell'esperienza europea*. op. cit. Pág. 273 a 275

Lupi, R. «Elusione fiscale: modifiche normative e ... » op. cit. Pág. 414

Delgado Pacheco, A. *Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*. Aranzadi. 2004. [Cizur Menor] Pág. 15

¹¹ Cascajero Sánchez, M^a. A. «Las cláusulas anti-abuso ...» op. cit. Pág. 33

¹² Lang, M. y Heidenbauer, S. *Wholly Artificial Arrangements*, en Hinnekens, L. y Hinnekens, P. *A Vision of Taxes Within an Ourside European Borders: Festschrift in Honor of Prof Dr. Frans Vanistendael*. Kluwer Law International. 2008 [La Haya] Pág. 605

Existe una gran variedad de mecanismos anti-elusión no tradicionales, normalmente se habla de cláusulas anti-elusivas generales y especiales¹³, que encuentran su apoyo en teorías de origen y desarrollo jurisprudencial con las que en un principio se hacía frente a dichas conductas, teorías con bases puramente interpretativas. Así nos encontramos con el ejemplo de Reino Unido.

Como sabemos, Reino Unido es un país basado en el *common law*, o lo que es lo mismo, disponen de un derecho de origen y desarrollo mayoritariamente jurisprudencial, aunque los efectos de la codificación también se han dejado percibir. En este sentido, la Corte británica elaboró lo que se conoce como el principio *Westminster*¹⁴, principio a través del cual cualquier contribuyente puede estructurar u organizar su actividad de aquella forma que le reporte un mayor ahorro fiscal, sin embargo, debido a las conductas abusivas que se realizan en apoyo del principio anterior, la *House of Lords* británica decidió actuar al respecto con el fin de proteger los intereses públicos que dicho principio ponía en tela de juicio –capacidad económica, equidad, ...-, por lo que procedió a crear un nuevo principio conocido como principio *Ramsay*¹⁵, el cual tenía la finalidad de perseguir aquellas conductas que no tuvieran una verdadera naturaleza jurídico-económica, o lo que es lo mismo, aquellas conductas que de forma abusiva empleaban el principio *Westminster* en su propio beneficio con el fin de obtener un ilegítimo ahorro fiscal.

Todo ello ha sido reiteradamente afirmado por los órganos jurisdiccionales británicos, enunciamos, entre otros, los siguientes casos: *IRC v. Burmah Shell*¹⁶, *Furniss v. Dawson*¹⁷, *Macniven v. Westmoreland Investments*¹⁸ y *Craven v. White*¹⁹.

Dourado, A. P. *A Single Principle of Abuse in European Union Law ...*, en de la Feria, R. *Prohibition of Abuse of Law ...* . op. cit. Pág. 478

Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale ...* . op. cit. Pág. 177

¹³ La propia Comisión Europea es consciente del amplio espectro de cláusulas anti-elusivas y, al igual que la doctrina, se centra en diferenciarlas entre aquellas generales y especiales. Así tuvo ocasión de exponerlo en la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Europeo Económico y Social de 10 de diciembre de 2007, con referencia COM (2007) 785 final, sobre La aplicación de medidas anti-abuso en materia de fiscalidad directa – en la Unión Europea y en relación con terceros países. Pág. 2.

¹⁴ *IRC vs. Duke of Westminster* [1935] All ER 259 (H.L.)

¹⁵ *WT Ramsay v. IRC* [1982] AC 300

¹⁶ *IRC v. Burmah Shell* [1982] STC 30

¹⁷ *Furniss v. Dawson* [1984] AC 474

¹⁸ *Macniven v. Westmoreland Investments* [2001] UKHL 6

¹⁹ *Craven v. White* [1988] 2 All ER 495

Sin embargo, la experiencia británica no termina en sus principios anti-elusivos jurisprudenciales, sino que a través de la normativa reguladora de los Presupuestos Generales de 2013 éste fue codificado²⁰, entrando plenamente en vigor el 17 de julio de ese mismo año²¹.

Esta decisión de legislar una cláusula anti-abuso –anti-elusiva– general no ha sido seguida única y exclusivamente por Reino Unido, sino que otros muchos EEMM ya contaban con ella –es el caso de España, Alemania y Francia, entre otros– y otros están sopesando codificar sus respectivos instrumentos jurisprudenciales.

Del mismo modo, esta tendencia a la codificación, apoyada en la necesidad de respetar el principio de reserva de ley y seguridad jurídica, se ha puesto de manifiesto en países ajenos a la Unión Europea, entre los que se encuentran los Estados Unidos²², Australia, China, India y un largo etcétera.

Consideramos oportuno finalizar este epígrafe haciendo referencia a la propuesta de técnica anti-elusiva que cierta parte de la doctrina ha propuesto, éstos se han referido al empleo de una *depurada técnica legislativa* como mecanismo para evitar conductas elusivas y abusivas al no permitir la existencia de áreas no gravadas, reduciendo todo tipo de fricciones y contradicciones normativas²³. Pese a lo expuesto, consideramos que esta técnica legislativa no constituye un mecanismo anti-elusión, sino un elemento obligatorio en la creación y desarrollo legislativo que hagan de nuestro Ordenamiento Jurídico, un Ordenamiento sencillo y simple.

²⁰ S208(2) of Finance Bill (“FB”) 2013

²¹ La presente GAAR británica será tratada con mayor profundidad en la parte de este trabajo destinado al estudio comparado.

²² Dicha codificación se llevó a cabo en los Estados Unidos a través del *Health Care and Education Reconciliation Act OF 2010*, cuya sección 1409 introducía una nueva sección 7701 en el Código del Contribuyente. Esta nueva regulación requiere la concurrencia de dos elementos para que el contribuyente pueda obtener la ventaja o beneficio fiscal, éstos son la existencia de una sustancia económica objetiva y la concurrencia de un motivo empresarial o económico válido.

²³ Simón Acosta, E «Fraude de ley y bonos austríacos (II)» op. cit. Pág. 17

Pistone, P. *Abuso del Diritto ed Elusione Fiscale*. op. cit. Pág. 317 y 318

Herrera Molina, R. M. «Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria» *Quincena Fiscal*. Núm. 12. 1999 Pág. 16

Bettini, R. *Il circolo vicioso legislativo. Efficacia del diritto ed efficienza degli apparati pubblici*. Angeli. 1985 [Milán] Pág. 32 y ss

Nocilla, D. «Crisi delle legge e tecnica legislativa» *Diritto Practica Tributaria*. 1992. Pág. 340 y 342

Sin embargo y pese a lo expuesto, la gran variedad de medidas anti-elusión no dan los frutos o resultados que se quisiera, la elusión fiscal sigue creciendo, progresando y adoptando nuevas formas no sólo en una esfera nacional sino supranacional –Europea e Internacional–, derivándose, así, en una situación totalmente insostenible para las arcas públicas, lo que a su vez afecta a la competitividad de la economía europea y a la neutralidad del Mercado Interior. Es por ello por lo que se necesitan adoptar medidas de carácter supranacional que permitan unificar, en cierta medida, el criterio con el que lograr hacer frente, de una forma eficaz y efectiva, a dichas prácticas²⁴. Por este motivo, hemos decidido centrar esta investigación en la oportunidad y necesidad de la adopción de una cláusula general anti-abuso de base o corte europeo, cuestión que será analizada a continuación.

5. 3. La codificación de los instrumentos anti-elusivos como cláusula general anti-abuso.

Como podemos observar existe una cierta tendencia y necesidad de codificar aquellos instrumentos jurisprudenciales tradicionales anti-abuso o anti-elusión –abuso de derecho, sustancia sobre la forma, etc.– en textos legislativos vigentes. Aunque parezca una cuestión irrelevante, la codificación de una posible cláusula anti-abuso general ha constituido y constituye un debate mundial²⁵.

Esta necesidad de recurrir a las cláusulas anti-abusivas y a su posterior codificación se debe, en un principio, a como aplicar el referido mecanismo en un ámbito del Ordenamiento reinado por la reserva de ley y también, como ha afirmado LOBO TORRES, ante el escepticismo sobre lo que hemos denominado instrumentos tradicionales anti-elusivos²⁶, ya que éstos no logran, frente a las conductas elusivas, una recaudación tributaria de manera eficiente, equitativa y efectiva, y más aún en aquellos

²⁴ Raponi, D. *La Estrategia de la Unión Europea contra el Fraude Fiscal*, en Collado Yurrita, M. A. y Moreno, S. (coords.) *La Lucha contra el Fraude Fiscal ...* . op. cit. Pág. 16

²⁵ Al respecto téngase en cuenta que la propia Comisión Europea es quien invita a los EEMM a codificar una cláusula anti-elusión general de acuerdo a los parámetros comunitarios, y aquellos que ya la tienen adecuada a los mismos. Sin embargo, la cuestión no se limita única y exclusivamente al contexto europeo, ya que países como India, China, Australia, Nueva Zelanda e incluso ciertos países africanos, entre otros, se encuentran ponderando los pros y contras sobre la posibilidad de legislar una cláusula de tal naturaleza, ello como consecuencia de la alta necesidad de adoptar medidas eficaces y eficientes contra las técnicas de elusión fiscal o planificación fiscal agresiva.

²⁶ Lobo Torres, R. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributario*. Renovar. 2000 [Rio de Janeiro – Sao Paulo] Pág. 149

países caracterizados por otorgar grandes oportunidades elusivas a través de la localización estratégica o deslocalización de las bases imponibles.

Otras de las razón que apoyan esta necesidad es la insuficiencia de los instrumentos anti-elusivos tradicionales, nos referimos a los mecanismos de interpretación, para luchar contra este tipo de prácticas. Ello se debe a que la interpretación, principalmente teleológica, puede verificar conductas elusivas o abusivas pero no puede eliminarlas²⁷, al aplicarse *ex ante* con respecto a la operación y resultado elusivo, por ello resulta necesario habilitar a la administración tributaria para que pueda recalificar la operación y exigir así la deuda tributaria que hubiera correspondido desde un principio, más aún cuando las técnicas anti-elusivas que se han empleado son aquellas teorías jurisprudenciales –abuso de derecho, sustancia sobre la forma, etc.– lo que otorgaría mayores cotas de certeza, seguridad jurídica y coherencia en el Ordenamiento.

Ante dicho escepticismo surgió la necesidad de incorporar medidas anti-elusivas o abusivas en los Ordenamientos nacionales con el fin no sólo de luchar contra dicho tipo de conductas, sino que también para lograr un equilibrio entre el privilegio de los contribuyentes a organizar sus asuntos de aquella forma que le reporte un menor gasto fiscal y por otro lado la protección de la integridad del sistema fiscal nacional²⁸.

Dicha necesidad no se encuentra únicamente en lo expuesto en los párrafos anteriores, sino que ésta también ha encontrado su apoyo en la situación jurídica en la UE, principalmente ante la imposibilidad de calificar a la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho como principio general del Ordenamiento en materia de fiscalidad directa o no armonizada, por lo que para aplicar dicha teoría se requerirá de la codificación de un instrumento legal, en este caso, en forma de cláusula general anti-abuso, instrumento que permitirán a las administraciones tributarias y judiciales nacionales no sólo recalificar la operación con el objetivo de otorgarla el tratamiento

²⁷ Lupi, R. *Elusione: ...*, en Di Pietro, A. *L'elusione Fiscale nell'esperienza europea*. op. cit. Pág. 267 y 268.

Martinengo, S. «L'abuso del Diritto in Germania e il 42 dell'Abgabenordnung» *Rassegna Tributaria*. 2010. Núm. 2 Pág. 75.

²⁸ Larin, G. N. y Duong, R. «Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives. Leçons à retenir des autres juridictions. Fascicule 2: Union Européenne – Doctrine de la pratique abusive» Université de Sherbrooke. Julio 2009. Pág. 24

jurídico y tributario que le corresponda²⁹, sino también denegar el fin o ventaja fiscal pretendido³⁰, ya que de no ser así se estaría violando el régimen competencial y el reparto de poder tributario entre la UE y los EEMM.

Esta decisión no se debe solamente a decisiones adoptados por los Estados en particular, pese a que la competencia fiscal en la materia esté en sus manos³¹, sino que en muchas ocasiones se sienten influenciados por las diversas recomendaciones emanadas de instituciones supranacionales, tanto Europeas como internacionales, nos estamos refiriendo a las Recomendaciones procedentes de la Comisión Europea, así como aquellas procedentes de la OCDE.

Tan es así, que una de las razones de ser del presente trabajo es la Recomendación de la Comisión Europea a través de la cual invita a los EEMM a legislar en sus respectivos Ordenamientos Jurídicos una cláusula general anti-abuso cuya base se encuentra en los pronunciamientos jurisprudenciales del TJUE sobre su teoría del abuso del derecho, principalmente el caso *Cadbury*. Sin embargo, la UE no es la única institución supranacional que ha recomendado a los Estados la adaptación de estos mecanismos, ya que la propia OCDE se ha pronunciado sobre el asunto en varias ocasiones, así por ejemplo a través de sus recomendaciones en materia *Hybrid Mismatch Arrangements*³², como en el seno del proyecto BEPS –referido en el capítulo III–, a través del cual recomienda la adopción de dichas cláusula con el fin de luchar contra

²⁹ Lang, M. y Heidenbauer, S. *Wholly Artificial Arrangements*, en Hinnekens, L. y Hinnekens, P. *A Vision of Taxes Within an Ourside European Borders ...* . op. cit. Pág. 605
 Dourado, A. P. *A Single Principle of Abuse in European Union Law: ...* , en de la Feria, R. *Prohibition of Abuse of Law. A new General Principle of EU Law?* op. cit. Pág. 478
 Pérez Royo, F. *L'esperienza spagnola*, en Di Pietro, A. *L'elusione Fiscale nell'esperienza europea*. op. cit. Pág. 197

³⁰ PWC. *Removing the fences. Looking through GAAR*. Febrero, 2012. Pág. 3

³¹ Que la fiscalidad directa constituye una competencia exclusiva de los EEMM no es del todo cierto, ya que el propio TJUE ha manifestado que ciertos aspectos de la misma pueden ser considerados de interés europeo, ya que indirectamente estarían sometidos bien a competencias exclusivas o compartidas, bien a principios generales del Ordenamiento Europeo o a la armonización negativa procedente de mencionado Tribunal. Al respecto, véanse las sentencias del TJUE de 8 de marzo de 2001, causa C-397/98 y 410/98, párrafo 37; STJUE de 10 de abril de 2008, asunto *Marks & Spencer*, causa C-309/06, apartado 29; STJUE de 12 de diciembre de 2006, asunto *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, causa C-374/04, apartado 36; STJUE de 14 de febrero de 1995, asunto *Schumacker*, causa C-279/93, apartado 21; STJUE de 11 de agosto de 1005, asunto *Wielockx*, causa C-80/94, apartado 16; y STJUE de 27 de junio de 1996, asunto *Asscher*, causa C-107/94, apartado 36.

³² Véase OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*. Marzo 2012. Pág. 13

aquellas conductas cuyo objetivo sea erosionar las bases imponibles y el traslado de beneficios hacia jurisdicciones con menor carga tributaria³³.

La codificación a nivel nacional de estos instrumentos anti-elusivos está más que condicionada por los pronunciamientos supranacionales, especialmente por aquellos europeos, no olvidemos que el legislador nacional debe velar en el desarrollo de su actividad por la unidad y uniformidad del Derecho Europeo, por su efectividad, cuestión también en tela de juicio en materia de la lucha contra la elusión fiscal internacional, constituyendo el máximo escalón lograr la compatibilidad con respecto al Derecho Europeo no sólo de aquellas cláusulas nacionales, sino también de aquellas internacionales previstas en los Convenios para evitar la Doble Imposición.

Una de las alternativas o soluciones que la doctrina ha planteado ha sido la referida a emplear la jurisprudencia del TJUE con el fin de verificar si en el ámbito nacional existe o no un principio sobre la prohibición del abuso del derecho o bien una cláusula anti-elusiva que tenga a ésta como base o fundamento. En sí se trata de una teoría aparentemente válida, ya que una gran mayoría de EEMM contemplan en sus respectivos Ordenamientos el referido principio o cláusula, el cual, no obstante, debería ser adaptado a los parámetros y límites fijados por la jurisprudencia del TJUE en la materia. Este mecanismo fue empleado en un principio en Italia, donde la Corte de Casación reconoció que el referido principio se encontraba recogido de forma explícita en el artículo 53 de la Constitución italiana. Sin embargo, éste mecanismo ha sido rechazado, su aplicación podría suponer la violación del principio de legalidad y del principio de certeza, vulnerando, a su vez, la seguridad jurídica del contribuyente.

³³ OECD *BEPS ACTION 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/treaties/treaty-abuse-discussion-draft-march-2014.pdf> Téngase en cuenta que se trata de un borrador, a fecha de hoy se está a la espera de la versión definitiva.

La labor de codificar la referida teoría no es para nada fácil, ya que el legislador en su codificación puede adoptar diversas posturas, una intuitiva que estará íntimamente vinculada a como haya definido el legislador la conducta abusiva, y otra intencionalista, donde el protagonista será el interprete de la misma, es decir la administración tributaria y el órgano jurisdiccional competente. Sea como fuera, la codificación de esta norma o cláusula deberá respetar todos y cada uno de los parámetros, límites y requisitos establecidos por el Derecho Europeo.

Por último, concluimos afirmando que la tendencia que se ha venido dando a la hora de codificar la referida medida anti-abuso se ha caracterizado por el hecho de tomar como referencia a otros Estados cuyos Ordenamientos ya disponían de una de éstas, tendencia del todo criticable, pues, como hemos tenido ocasión de ver y como analizaremos en profundidad a lo largo de los capítulos siguientes, cada cláusula anti-elusión depende de la tradición e historia de su Ordenamiento Jurídico, así como de la eficacia de la administración tributaria y judicial a la hora de enfrentarse a las prácticas elusivas.

5. 3. 1. La cláusula general anti-abuso –anti-elusión–

Como ya ha sido referido en múltiples ocasiones, desde nuestro punto de vista la medida o instrumento anti-elusivo o anti-abusivo más eficaz en la lucha contra la elusión fiscal o fraude de ley tributaria lo constituyen las cláusulas anti-elusivas generales.

A continuación, se expondrán los rasgos generales que caracterizan a éstas, así como una confrontación con aquellas calificadas como especiales.

5. 3. 1. 1. Origen y concepto

Este instrumentos legislativo anti-elusivo no encuentra su origen en el Derecho Público, sino que, como expusimos en el capítulo I, esta cláusula se constituye como unos de los frutos derivados de la aplicación del Derecho Civil o Derecho Privado en el Derecho Tributario.

El origen de ésta no es otro que constituirse como instrumento adaptable a la evolución continua del Derecho y de las prácticas elusivas o abusivas en particular³⁴, de ahí el objetivo, finalidad e incluso diferencia con las cláusulas anti-elusivas especiales debido a que su amplio ámbito de aplicación permite conocer de un mayor número de supuestos³⁵, cuestión que se logra a través de su estructuración en dos elementos distintos, uno objetivo, la artificialidad, y otro subjetivo, la inadecuación con respecto al fin y objetivo de la norma de cobertura y aquella eludida³⁶, elementos que sin lugar a dudas deberán cumplir con los parámetros y requisitos del Derecho Europeo fijados por el TJUE en su teoría sobre la prohibición de abuso de Derecho.

Desde nuestro punto de vista, consideramos que el instrumento que estamos analizando se constituye como el máximo exponente dentro de las herramientas anti-elusivas³⁷, al tratarse de la alternativa más eficaz y eficiente frente a aquellas de carácter hermenéutico³⁸, aquellos identificados anteriormente como tradicionales.

Las cláusulas anti-elusivas de carácter general constituyen manifestaciones legales o disposiciones normativas compuesta de un presupuesto de hecho amplio al estar constituido por un fenómeno elusivo genérico, lo que permite que no caiga fuera de la misma ninguna estructura o práctica elusiva por más compleja que sea, cuyo principal objetivo y cuya razón de ser es impedir y luchar contra las conductas elusivas a través de la habilitación que otorgan a las Autoridades Tributarias, bajo el control último de los Tribunales³⁹, de desconocer del acto elusivo con el fin de recalificarla a efectos y de aplicar el régimen fiscal que se pretendía eludir⁴⁰.

³⁴ Rescigno, P. «Appunti sulle “clausola generali”» *Rivista di Diritto Civile*. 1998. Pág. 1 y 3.

³⁵ Engisch, K. *Introduzione al pensiero giuridico*. Giuffrè. 1970 [Milán] Pág. 197

Chico de la Cámara, P. y Herrera Molina, P. M. *Cláusulas generales antiabuso y fiscalidad internacional*, en Cordón Ezquerro, T. *Manual de Fiscalidad Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. 2004 [Madrid] Pág. 591 y ss.

³⁶ Cruz Padial, I. y Bahía Almansa, B. *Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT*, en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M. A. et al. *Tratado sobre la Ley General Tributario Tomo I*. op. it. Pág. 489 y 490.

³⁷ Así lo ha expuesto Lobo Torres cuando afirmar que las cláusulas anti-elusión constituyen la respuesta frente al escepticismo generado por otros instrumentos empleados para luchar contra las conductas elusivas. Véase Lobo Torres, R. *Normas de Interpretação ...* . op. cit. Pág. 149

³⁸ Cuando el autor habla de mecanismos hermenéuticos se refiere a la calificación e interpretación.

Véase Cruz Padial, I. y Bahía Almansa, B. *Cláusulas anti-elusivas generales ...*, en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita M. A. et al. *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Tomo I*. op. cit. Pág. 488-489

³⁹ Ni que decir tiene que las decisiones de la Autoridad Tributaria en la aplicación de la Cláusula anti-elusiva general estarán sometidas al control de los jueces y tribunales en caso de que el contribuyente

Se trata pues, como afirma DI PIETRO, de una «*solución de carácter legislativo*»⁴¹, constituyendo éstas el mejor medio o instrumento para efectuar una eficaz lucha contra la elusión fiscal, a la vez que fortalece y garantiza la seguridad jurídica del contribuyente mediante el respeto y protección del principio de certeza.

Antes de afrontar el estudio pormenorizado de la naturaleza de la cláusula y de su adecuación conforme al Derecho Europeo –capítulo VI–, debemos detenernos brevemente en la distinción que últimamente ha efectuado la doctrina internacional.

Pues bien, éstos distinguen entre cláusula anti-elusiva general *stricto sensu*, la cual responde al acrónimo GAAR –*General anti-avoidance rule*–, y aquella, también cláusula general pero más detallada, denominada *general anti-abuse rule* –*GAA(b)R*– de significado y naturaleza mucho más estricto pero que en la práctica se encuentra, también, englobada por la primera.

En un principio esta distinción no tendría que desencadenar problema alguno, ya que, como tuvimos ocasión de estudiar en el capítulo I y II, el concepto de elusión fiscal y abuso de la norma tributaria o fraude de ley tributaria podrían responder, en un principio, a la misma conducta.

Esta diferenciación y detalle cobrará relevancia cuando analicemos la adecuación que toda norma o cláusula general anti-abuso o anti-elusión, de carácter nacional, deba guardar para resultar conforme al Derecho Europeo, pues, como bien sabemos –capítulo IV– el TJUE ha desarrollado la bien conocida teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo, teoría que debe ser respetada por el tipo de cláusula analizada en el presente trabajo.

decida impugnar el acto administrativo por el cual se decide desconocer el negocio jurídico elusorio y la ventaja o beneficio fiscal derivado del mismo, una vez, claro está, agotada la vía administrativa previa.

⁴⁰ Pistone, P. *Abuso del Diritto* op. cit. Pág. 12

Calvo Verguez, J. «Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?» *Crónica Tributaria*. 2007. Núm. 123.. Pág. 23

⁴¹ Di Pietro, A. *Presentazione*, en Di Pietro, A., et al. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. op. cit. Pág. XIX

En conclusión, la *GAA(b)R* se diferencia de aquella tradicional *GAAR* en la estructura del supuesto de hecho, al resultar mucho más moderada y estricta en amplitud, al limitar las conductas cubiertas por su ámbito material a aquellas proyectadas en base a montajes puramente abusivos o artificiales, es decir, en base a *wholly artificial arrangements*. Ostenta un menor alcance, ya que su adecuación al Derecho Europeo lo quiere así, pues, de no ser de este modo, conductas efectuadas en legítima planificación fiscal, entiéndase economía de opción, caerían bajo el ámbito material de aquella –el propio de una *GAAR*– lo que en ciertas ocasiones podría resultar en una restricción injustificada del Derecho Europeo, en su caso⁴².

En el desarrollo de la presente tesis emplearemos el concepto de cláusula anti-abuso general, ya que se acerca en mayor medida al objetivo que pretendemos en la misma, la formulación de una posible cláusula general anti-abuso de corte o base europea. No obstante alguna referencia se efectuará al concepto de cláusula anti-elusiva general, pues ha sido esta cláusula la que ha recibido una mayor número de referencias en los últimos tiempos.

5.3.1.2. Función de la cláusula general anti-abuso

La cláusula general anti-abuso nace como antídoto o como instrumento a través del cual reprimir las conductas elusivas, no contra aquellas evasivas –recordemos, aquellas que son *contra legem*–, como consecuencia de su carácter artificial, es decir, impropias y sin realidad económica alguna que hace caer fuera de la protección de la norma aquel beneficio o ventaja fiscal querido, pretendiendo así evitar la erosión de las bases imponibles nacionales.

La función de la cláusula anti-abuso no es otra que habilitar y consentir a la administración tributaria oportuna y competente proceder a la desaplicación de aquella disposición o normativa Europea o nacional aplicada como norma de cobertura y aplicar aquella que corresponde una vez efectuada la recalificación de la operación o conducta identificada como abusiva en base a los elementos objetivos que concurran, lográndose, de este modo, la determinación y cálculo de la deuda tributaria correspondiente,

⁴² Resultaría así, única y exclusivamente, si hay acceso a Derecho Europeo, es decir, si se trata de una materia de competencia exclusiva de la Unión, o bien de cualquier otra siempre y cuando derivase en una restricción de tal Derecho de forma injustificada.

protegiéndose el interés nacional o doméstico referido a la integridad del sistema tributario en relación a la capacidad económica del mismo mediante la lucha contra las prácticas abusivas o elusivas. En sí, su efecto principal es negar la protección jurídica a aquella conducta que cumple con los requisitos y elementos de la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho⁴³, al concurrir la ausencia de sustancia económica y al perseguir un beneficio o ventaja fiscal impropio⁴⁴.

Por lo tanto, la función de la cláusula general anti-abuso no es asegurar la recaudación tributaria de los Estados, sino que su objetivo fundamental sería garantizar la justicia en el reparto de la carga tributaria, velando, de este modo, por la equidad tributaria⁴⁵ y la capacidad económica en su vertiente de igualdad en la imposición⁴⁶. Recordemos que uno de los efectos de las técnicas elusivas era el traslado de la carga tributaria hacia las rentas menos móviles y hacia aquellas con menos probabilidad de ser eludidas. Se podría decir, por tanto, que el garantizar la recaudación tributaria es un fin secundario o derivado de su razón de ser o función principal, pues a través de protección de la equidad tributaria y del principio de igualdad de cargas se logrará una recaudación justa y equitativa.

Se trata de una especie de cierre del sistema tributario o válvula de protección del mismo frente a aquellas operaciones o estructuras que pretenden hacer de él un sistema carente de coherencia y falto de eficacia en la recaudación tributaria⁴⁷.

5. 3. 1. 3. Las cláusulas generales anti-abuso –anti-elusión– frente a las especiales

Una vez expuesto el concepto genérico y la función de la mencionada cláusula general anti-abuso, debemos exponer una diferenciación más que necesaria con el fin de delimitar el ámbito de aplicación o amplitud de nuestra cláusula. Nos estamos refiriendo a la diferencia entre las cláusulas anti-elusivas generales y aquellas especiales.

⁴³ Ruíz Almendral, V. y Seitz, G. «El fraude a la ley tributaria ... » op. cit. Pág. 257 y 258

⁴⁴ Calvo Vérguez, J. «Cláusula antiabusso versus fraude de ley: ... » op. cit. Pág. 23.

Cruz Pidal, I. y Bahía Almansa, M. B. *Cláusulas antielusivas generales versus ...*, en Arrieta Martínez Pison, J.; Collado Yurrita, M. A.; et. al. *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. op. cit. Pág. 488

⁴⁵ Falsitta, G. *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*. 2008 [Milán] Pág. 33

⁴⁶ Barquero Estevan, J. M. *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. CEC. 2002 [Madrid] Pág. 81 y ss.

⁴⁷ Delgado Pacheco, A. *Las normas antielusión en ...* . op. cit. Pág. 49 y 109

Tradicionalmente las cláusulas anti-elusivas se han clasificado en generales y especiales o específicas⁴⁸, es decir, el criterio empleado ha sido el grado de detalle o amplitud en la formulación y delimitación del presupuesto de hecho. En este sentido, las generales serían aquellas con un presupuesto de hecho abierto y abstracto con el fin de ser aplicadas a un número indeterminado de supuestos y las especiales serían aquellas con un presupuesto de hecho más reducido y delimitado⁴⁹, siendo aplicables únicamente a un elenco predefinido de supuestos.

Una de las características propias de la cláusula anti-elusiva general es su aplicabilidad a todos los tributos y a todas aquellas conductas elusivas de disposiciones normativas tributarias que sean contrarias al Ordenamiento Jurídico⁵⁰, pero la amplitud de su ámbito no se queda ahí, ya que las mismas serán aplicables a todos los contribuyentes, independientemente de su residencia –residentes y no residentes– o estatus legal –personas físicas y personas jurídicas–. Del mismo modo, su aplicabilidad se delimita independientemente de la naturaleza jurídica de la transacción o negocio jurídico en cuestión al aplicarse, indistintamente, a aquéllos con naturaleza mercantil o económico, como aquellos calificados como particulares. En cambio, las cláusulas especiales se caracterizan por tener un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo, es decir, recogen una *fattispecie chiusa*⁵¹, al englobar conductas o técnicas elusivas conocidas. De esta forma, podríamos decir que las cláusulas especiales se estructuran sobre hechos imposables subrogatorios o complementarios, presunciones legales o incluso ficciones⁵².

⁴⁸ Las cláusulas anti-elusión especiales también han sido denominadas como cláusulas *ad hoc*.

⁴⁹ Sanz Gómez, R. J. *Las cláusulas anti-abuso específicas ...* . op. cit. Pág. 166 – 167.

⁵⁰ Chico de la Cámara, P. y Herrera Molina, P. M. *Cláusulas Generales Antiabuso ...* , en Cerdón Ezquerro, T. et al. *Manual de Fiscalidad Internacional*. op. cit. Pág. 900

⁵¹ Pistone, P. *Abuso del Diritto ed ...* . op. cit. Pág. 20 a 21

⁵² García Novoa, C. *La cláusula anti-elusiva ...* . op. cit. Pág. 135

Independientemente de las diferencias expuestas con anterioridad, referidas únicamente a su naturaleza jurídica, en el siguiente cuadro procedemos a exponer otras de las diferencias entre ambas cláusulas que en ciertas ocasiones constituyen ventajas o desventajas en el seno del Ordenamiento Jurídico.

Cláusula Especial	Cláusula General
Al ser más específicas ayudan a reducir tiempo y costes en el procedimiento tributario correspondiente.	Es más efectiva en el sentido de estar capacitada para reprimir las nuevas técnicas elusivas creadas por los contribuyentes.
El nivel de certeza otorgado al contribuyente es superior, debido a su carácter taxativo y específico.	Al estar constituidas de un presupuesto de hecho amplio son interpretadas de una manera más extensiva.
No otorga discreción alguna a las Autoridades tributarias y judiciales, en su caso.	Otorgan amplias cotas de discrecionalidad a la Administración tributarias y judicial, en su caso, a la hora de determinar la concurrencia de una conducta elusiva.
Al ser específicas permiten al contribuyente buscar lagunas o contradicciones normativas que les permitan eludir la referida cláusula.	Al contribuyente sólo le queda la oportunidad de efectuar interpretaciones equivocadas o artificiales de la norma a eludir a la vez que aportar justificaciones económicas con las que justificarlo.
Puede suponer una inversión de la carga de la prueba de la Administración tributaria al contribuyente como consecuencia de la delimitación precisa del presupuesto.	La prueba está en manos de la Administración tributaria, pero el contribuyente puede probar la concurrencia de motivos económicos válidos o válida razón económica, es decir, la ausencia de artificialidad.

Se podría decir que las cláusulas anti-elusivas especiales se constituyen como alternativa frente a las cláusulas generales, sin embargo, ello no es del todo cierto, ya que en la mayoría de los Ordenamientos ambas cláusulas conviven, de ahí la problemática que surge a la hora de determinar que cláusula aplicar a un caso concreto, es decir, la coexistencia de ambas cláusulas invita a la aparición de conflictos en aplicación de la norma, en muchas ocasiones no está claro que cláusula debe conocer de la conducta elusiva. Dicho conflicto debe solucionarse a través de la tradicional Teoría del Derecho que afirma que la norma especial prevalece sobre aquella general, este conflicto de norma tributaria se resolvería por la aplicación de la cláusula especial en lugar de aquella general, siempre que se dé el supuesto de hecho tipificado o recogido por la primera de ellas⁵³, pues recordemos que las cláusulas especiales se caracterizan especialmente por la taxatividad y especialidad de su supuesto, a sensu contrario, sólo será posible aplicar la cláusula general cuando la conducta o práctica elusiva fuese totalmente distinta a aquella prevista en la cláusula especial⁵⁴.

En relación a este carácter no alternativo, debemos tener en cuenta que no toda la doctrina considera que las cláusulas generales logran un sano y justo equilibrio entre la lucha contra la elusión fiscal y el derecho de los contribuyentes a organizar su patrimonio de aquella forma que le reporte un menor coste fiscal, tan es así que cierta doctrina italiana, entre la que destacamos a GALLO y MELIS, considera que las cláusulas especiales constituyen un instrumento de lucha contra la elusión fiscal garante de la libertad creativa del contribuyente en lo que respecta a la facultad de organizar su patrimonio con un menor coste tributario, cuestión que no es del todo cierta ya que a través de dichas cláusulas la Administración Tributaria únicamente actuaría *a posteriori* y solamente si se cumplen los elementos taxativos recogidos en su supuesto de hecho⁵⁵.

⁵³ Ruíz Toledano, J. I. *El fraude de Ley y ...* . op. cit. Pág. 194

En el mismo sentido Falcón y Tella, R. «El fraude a la Ley Tributaria como un mecanismo ... » op. cit. Pág. 7 y Martín Fernández, J. «El negocio en fraude de ley tributaria», en «Los negocios anómalos ...» op. cit. Pág. 149, quienes resuelven el conflicto enunciado a través de una visión práctica con respecto a la Ley General Tributaria española de 1963 y 2003.

⁵⁴ Herrera Molina, P. M. «Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley ... » op. cit. Pág. 14

⁵⁵ Gallo, F. y Melis, G. «L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l'esperienza della Comunità Europea» Justicia Tributaria.1º Congreso Internacional de Derecho Tributario. IBET. Sao Paulo. Parma. 1998. Pág. 172

Ello se debe a la tensión que surge como consecuencia de la fricción entre los principios de justicia tributaria y seguridad jurídica derivados de la estructura, más o menos, compleja e inevitabilidad de las normas anti-elusivas.

Otra de las críticas tradicionales es aquella sobre la posibilidad de la interpretación y aplicación analógica que podría producirse con la aplicación de las referidas normas⁵⁶, cuestión a la que manifestamos nuestra más amplia oposición, pues no se trata sino de evitar la analogía a través de la codificación del instrumento anti-elusivo que venimos estudiando, ya que si se aplicara la teoría jurisprudencial sin ninguna base habilitadora para la recalificación tributaria se correría el riesgo en este párrafo enunciado.

Del mismo modo, hay quien afirma que la lucha contra la elusión fiscal incentiva al legislador a emplear una técnica legislativa inadecuada, por no decir pésima, ya que sentiría que cualquier error en la legislación tributaria sería colmado a través de aquella cláusula anti-elusiva general, al actuar ésta como última norma o como válvula de escape del Ordenamiento. No consideramos que ello sea así, ya que la cláusula anti-elusiva general y la técnica legislativa depurada y correcta son cosas distintas, es más, el legislador siempre debe guardar la más estricta diligencia en su actividad, por lo que no podrá ignorar el empleo de una técnica adecuada y precisa exista o no aquella cláusula.

Pese a la clasificación expuesta, nada impide la existencia de cláusulas anti-elusivas a caballo entre los dos modelos definidos en el párrafo anterior, nos referimos a las denominadas cláusulas sectoriales, caracterizadas por poseer presupuestos de hecho generales –propios de las cláusulas generales– y por tener una aplicabilidad limitada por la propia ley –aspecto propio de las cláusulas especiales–⁵⁷, como sería el caso del conocido artículo 37 bis italiano.

⁵⁶ Lobo Torres, R. *Normas de Interpretação e ...* . op. cit. Pág. 149

⁵⁷ Pistone, P. *Abuso del Diritto ...* . op. cit. Pág. 21

Comparadas ambas cláusulas, lo que podemos extraer como conclusión, sin entrar en detalles particulares, es que las cláusulas específicas tienen un ámbito de aplicación mucho más restringido, únicamente son aplicables sobre aquellas conductas recogidas como presupuestos elusivos en la misma por parte del legislador, por lo que supone una notoria imposibilidad de adaptarse y luchar contra las depuradas técnicas elusivas o abusivas que a lo largo de los tiempos y con los cambios normativos los contribuyentes crean, por lo que la referida cláusula quedaría inservible, obligando, así, al poder legislativo a intervenir a través de una actividad legislativa continua⁵⁸, lo que derivaría en un caos normativo, incrementando la merma de la certeza y seguridad jurídica y con ello el perjuicio de la estabilidad y coherencia del Ordenamiento tributario⁵⁹. Es más, hay quien ha expuesto que las cláusulas anti-elusivas generales se establecen como parte esencial de los sistemas tributarios modernos ante la imposibilidad presente en las cláusulas especiales de acabar con ciertas estructuras elusivas⁶⁰.

Con lo expuesto, consideramos que el instrumento más eficaz para luchar contra las técnicas y prácticas elusivas es la cláusula general, debido a la garantía y protección que otorgaría, parcialmente, a la certeza y seguridad jurídica, dichas cláusulas serán capaces de afrontar tanto las técnicas elusivas tradicionales como aquellas que se fueran gestando con el paso del tiempo y con la evolución normativa. Sin embargo, la realidad no es ésta, los Ordenamientos se caracterizan por combinar ambas cláusulas como instrumentos anti-elusivos, lo que en muchas ocasiones invita a la aparición de conflictos normativos⁶¹, mermando la certeza y seguridad jurídica que debe inspirar toda conducta desarrollada por el contribuyente.

⁵⁸ Piston, P. *Abuso del Diritto ...* . op. cit. Pág. 23

⁵⁹ Por ello se dice que la lucha contra la elusión fiscal a través de cláusulas especiales contribuye al incremento de la complejidad de la legislación fiscal en un determinado Ordenamiento Jurídico. Véase Pérez Royo, F. y Aguillo Aviles, A. *Comentarios a la reforma de la LGT*. op. cit. Pág. 48
En el mismo sentido Cubero Truyo, A. *La simplificación del Ordenamiento Tributario ...* . op. cit. Pág. 58

Lyons, T. «The financial crisis, tax avoidance and EU GAAR» *British Tax Review*. 2013. Núm. 2. Pág. 113

⁶⁰ Freedman, J. «Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance» *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 2014. Vol. 20. Núm. 3. Pág. 167.

⁶¹ Ante un supuesto de conflicto normativo entre la aplicación de la cláusula anti-elusiva general con aquella especial, ni que decir tiene que se resolverá en base al principio de la especialidad. Desde un punto de vista comparado, podemos identificar una problemática al respecto acaecida en el Ordenamiento alemán como consecuencia de la modificación del § 42 AO, donde en su apartado segundo se introdujo la previsión legal que rezaba que la cláusula anti-elusiva general del § 42 AO se aplicaría a

Pese a todo lo expuesto, téngase en cuenta que para poder determinar si una cláusula especial o general es todo lo eficaz y efectiva que pudiera ser se requiere de un análisis de conjunto, es decir, no se debe analizar únicamente la cláusula en sí misma, sino su incursión en el seno del Ordenamiento y del Sistema⁶², con ello nos referimos a que se debe analizar también el procedimiento de aplicación de la norma, el grado de conocimiento técnico del personal de la hacienda pública, etc.

En conclusión, el empleo de cláusulas especiales ha sido superado ya que resultan incapaces de adaptarse a la continua y rápida evolución de las conductas elusivas⁶³. No obstante, a día de hoy los Ordenamientos nacionales se caracterizan por permitir la convivencia de ambas normas, sin embargo, desde nuestro punto de vista consideramos que el Ordenamiento ideal para luchar contra las prácticas elusivas es aquel que únicamente prevé una cláusula anti-elusiva general, en la forma de cláusula anti-abuso general conforme, claro está, a los parámetros y límites europeos, de no ser así el Ordenamiento nacional correría el riesgo de restringir meras conductas efectuadas en amparo de la economía de opción, lo que resultaría en una restricción injustificada del Derecho Europeo y por ende en injustificados obstáculos al Mercado Interior.

5. 3. 2. ¿Cuáles son las características básicas que debe reunir una cláusula general anti-abuso para que sea justa y eficaz?

Una vez expuesta la cláusula general anti-abuso como instrumento contra las prácticas y técnicas abusivas o elusivas, así como identificada su naturaleza jurídica, procedemos a identificar cuales son sus rasgos característicos ya que estos nos ayudarán a delimitar el por qué de su codificación.

todo tipo de supuesto a no ser que una norma excluyera expresamente la referida aplicación. Como podemos observar, la modificación legal referida recibió duras críticas por parte de la doctrina alemana, ya que se violaba el principio básico y lógico que inspira a todo Ordenamiento Jurídico, aquel que determina que la norma especial prevalece sobre la general. Finalmente, la referida problemática se resolvió a través de la consolidación de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof –BFH- en sus sentencia de 20 de marzo de 2003 (I R 38/00), de 23 de octubre de 2002 (I R 39/01) y de 20 de marzo de 2002 (I R 63/99).

Por lo tanto, la norma especial será preferente sólo si la conducta de la que se conoce está incluida en su ámbito de aplicación, de no ser así tendrá plena aplicación la norma general. Así se pronunció, a raíz del conflicto desencadenado con ocasión de la reforma legal alemana, el BFH en su Sentencia de 25 de febrero de 2004 (I R 42/02).

⁶² Di Pietro, A. *Presentazione*, en Di Pietro, A. *L'elusione Fiscale nell'esperienza europea*. op. cit. Pág. IX.

⁶³ Tabellini, P. M. *L'elusione de ...*. op. cit. Pág. 40

Toda GAAR deberá reunir las siguientes características:

- Debe ser cierta, es decir, debe aportar certeza al contribuyente en lo que se refiere al supuesto de hecho elusivos y las consecuencias derivadas del mismo. Por ello, se debe guardar especial cautela en la redacción de la misma, evitando, en la medida de lo posible, el empleo ingente de los denominados conceptos jurídicos indeterminados.
- Debe otorgar orientaciones generales y detalladas sobre la cláusula en sí misma, es decir, sobre los supuestos de hechos englobados, así como cuestiones relacionadas, directa o indirectamente, con ésta. Por ejemplo, un elenco de actuaciones consideradas elusivas, como se inicia el procedimiento, etc.
- Se debe garantizar la transparencia y justicia a través del seguimiento de un proceso justo, independiente y objetivo, por el que se procederá a determinar la concurrencia de la conducta abusiva.
- El proceso por el que se determine la concurrencia de dicha conducta deberá estar basado en un juicio de evidencias objetivas, dejando de lado la intención subjetiva del contribuyente.
- La carga de la prueba debe correr de cargo de la Administración tributaria, ello no significa que se pueda privar al contribuyente de probar o contradecir aquella o aquellas conductas que apoyen su intención.
- Con vistas a proteger la seguridad jurídica del contribuyente, dicha cláusula deberá contener una especie de *safe harbour*, a través del cual se permita no aplicarla. Nos referimos, por ejemplo, a la posibilidad de evitar la aplicación de la cláusula mediante la prueba de la concurrencia de motivos económicos válidos que den fe de la realidad económica de la misma.
- Por último, es aconsejable que refleje la posible relación entre dicha cláusula y los posibles acuerdos o *tax rulings*, ello con el fin de garantizar la seguridad jurídica y certeza del contribuyente, así como la confianza legítima con la Administración.

5. 4. La codificación del principio interpretativo europeo sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo como cláusula anti-abuso: Divergencias entre materias armonizadas y no armonizadas

Como ya tuvimos ocasión de exponer en los capítulos precedentes, la teoría europea sobre la prohibición del abuso del derecho engloba dos subcategorías, aquella referida al fraude de ley tributaria o abuso del derecho en sentido débil, elusión propia de la fiscalidad no armonizada, y aquella referida al abuso del derecho en sentido estricto, propia de las prácticas elusivas en materia de fiscalidad armonizada. Bifurcación que también entra en juego a la hora de determinar la calificación que reciben ambas teorías, pues la teoría del fraude de ley tributaria recibiría la calificación de principio interpretativo, mientras que aquella referida al abuso de ley en sentido estricto podría ser considerada un principio general del Ordenamiento.

Afrontar el tema de la codificación de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo no está exenta de interrogantes y problemática, no podemos sentar una doctrina general y única, sino que la solución final dependerá del ámbito en el que nos encontremos. Debido a ello nos encontramos ante la imposibilidad de poder codificar una única cláusula general anti-abuso aplicable, indistintamente, a ambas áreas, ya que, como expusimos en el capítulo IV, ambas teorías no pueden ser unificadas debiendo guardar las distancias entre ambas, pues pese a que su objetivo y finalidad pudiera ser considerada idéntica, responden y se aplican en ámbitos, materiales como funcionales, diversos.

La solución de codificar una cláusula general anti-abuso que encontrase aplicación en materia de fiscalidad armonizada y no armonizada sería más que difícil y a su vez supondría poner en riesgo los límites y garantías establecidos por el TJUE, principalmente aquellos que inciden de forma directa o indirecta en la consecución y desarrollo del Mercado Interior, incluso se correría el riesgo de desvirtuar ambas teorías, no comparten el mismo ámbito de aplicación ni la misma naturaleza jurídica⁶⁴.

⁶⁴ Para una mayor profundización sobre la referida cuestión, consúltese el Capítulo IV en el que se expusieron el conjunto de razonamientos en virtud de los cuales se demuestra la imposibilidad de unificar las distintas teorías sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo.

Ante tal bifurcación y ante la calificación distinta que recibe la mencionada teoría en materias armonizadas y no armonizadas, nos vemos en la obligación de tener que diferenciar entre codificación en materia de fiscalidad armonizada y fiscalidad no armonizada, aunque también nos referiremos a aquella parcialmente armonizada.

5. 4. 1. Codificación en materia de fiscalidad armonizada

En el capítulo anterior dejamos clara nuestra consideración acerca de que la teoría sobre el abuso del Derecho Europeo se constituye en materia de fiscalidad armonizada como un principio general, por lo que para su aplicación como instrumento anti-elusivo o anti-abuso no se requerirá de su codificación como cláusula anti-abuso, al gozar de aplicabilidad directa en los Ordenamientos nacionales al constituirse como fuente de derecho primario⁶⁵.

A colación traemos la consideración expuesta por el abogado general Maduro en sus conclusiones en el asunto *Halifax*, donde afirmó que al tratarse de un principio general no requiere de su previsión legal expresa por el legislador europeo, entendemos en la propia Directiva, para ser aplicable directamente en los Ordenamientos nacionales. Dicho abogado continúa afirmando que el hecho de que no exista tal previsión expresa en la Sexta Directiva no significa que no aplique la referida teoría en materia de fiscalidad indirecta, ya que hay otros principios generales en el ámbito tributario que tampoco han sido reconocidos expresamente, pero si encuentran aplicación, se refiere, especialmente, al principio de seguridad jurídica y de confianza legítima⁶⁶. Esta cuestión se ve reforzada por los múltiples pronunciamientos del TJUE en los que se afirma que uno de los objetivos y fines implícitos de la Directiva IVA es la prevención y lucha contra la elusión fiscal en materia IVA⁶⁷.

⁶⁵ Alvesson, K. *Anti-Avoidance Rules in the European Union and a Comparison with Canada and Australia*, en Lang, M., Melz, P. y Kristoffersson, E. *Value Added Tax and Direct Taxation*. op. cit. Pág. 524 y 525.

⁶⁶ Conclusiones del Abogado General Maduro en el asunto *Halifax*, causa C-255/02, de 7 de abril de 2005, párrafo 75.

⁶⁷ Véanse las STJUE de 29 de abril de 2004, asunto *Gemeente Leusden y Holin Groep*, causa C-487/01 y C-7/02, apartado 76.

Esta aplicabilidad directa no iría en contra del principio de legalidad y de la correspondiente reserva de ley en la que se inspira el Ordenamiento Tributario nacional, ya que como consecuencia de la adhesión de los EEMM a la UE y por ende ante el régimen de distribución de competencias que rige la relación de ellos con la Unión ampararía tal aplicabilidad directa y más aún cuando existe una casi plena armonización en esta materia.

Se podría decir, por tanto, que cuanto más elevado es el nivel de armonización legal, menor es el espacio o capacidad de intervención de los EEMM.

Por lo tanto, ante cualquier conducta elusiva o abusiva en materia de fiscalidad armonizada, principalmente en materia de IVA, el EEMM estará plenamente facultado para luchar contra las referidas prácticas aún cuando en su Ordenamiento no esté prevista una cláusula o disposición normativa que lo contemple e incluso, cuando así sea, tal previsión deberá respetar los límites y requisitos fijados por el TJUE en materia de abuso de Derecho en fiscalidad armonizada –véase la exposición efectuado al respecto en el capítulo IV–.

Independientemente de la calificación de la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho en materia armonizada, es decir, en la modalidad *abuse of right*, la propia Sexta Directiva en materia IVA recoge en su artículo 395 la posibilidad de autorizar a cualquier «Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal»⁶⁸, ni que decir tiene que de seguirse esta opción, el legislador nacional, al igual que veremos en el capítulo siguiente, estará obligado no sólo a seguir el procedimiento recogido en el referido artículo, sino que también deberá respetar los objetivos y fines de la propia directiva, así como la totalidad del Derecho Europeo, en especial, las libertades fundamentales y la doctrina jurisprudencial del TJUE en materia de abuso de derecho en fiscalidad armonizada.

⁶⁸ Directiva 2006/112/CE, versión consolidada a fecha 1 de enero de 2015, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5. 4. 2. Codificación en materia parcialmente armonizada

En materia de fiscalidad directa nos encontramos ciertas directivas que se encargan de armonizar ciertos aspectos, nos referimos a la Directiva sobre el régimen fiscal común aplicable a los sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes⁶⁹, a la Directiva sobre el régimen fiscal común aplicable a modificaciones societarias estructurales⁷⁰ y a la Directiva sobre el régimen común aplicable a los pagos de intereses y cánones⁷¹.

Esta situación de armonización parcial no hace sino complicar la consideración y calificación de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo en su ámbito de aplicación, así como el tipo y carácter de los instrumentos disponibles para ser empleados como métodos anti-elusivos en los Ordenamientos nacionales.

En este escenario también se requiere de una bifurcación de posibilidades, dentro de estas tres Directivas podemos diferenciar dos grupos, aquellas en las que recoge una remisión o autorización hacia los EEMM para que sean ellos los que establezcan los oportunos mecanismos anti-abusivos o anti-elusivos⁷², y otras en las que se recogen verdaderas cláusulas anti-elusivas.

Dentro del primer grupo nos encontramos a la Directiva sobre intereses y royalties, en ésta, como anticipamos anteriormente, no se recoge ninguna cláusula anti-elusiva, sino que el legislador se limita a habilitar a los EEMM a que sean ellos quienes seleccionen el instrumento que consideren más oportuno y repriman las conductas y operaciones abusivas efectuadas dentro del ámbito material referido.

⁶⁹ Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

⁷⁰ Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio de una SEA o una SCE de un Estado miembro a otro (versión codificada).

⁷¹ Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

⁷² Así las ha identificado Maisto, G. *Il regime tributario dei dividendo nei rapporti tra "società madri" e "società figlie"*. Giuffrè. 1996 [Milán] Pág. 51.

La Directiva sobre Intereses y Royalties fija en su artículo 5 que «1. *La presente Directiva no se opondrá a la aplicación de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos.* 2. *Los Estados miembros podrán denegar el amparo de la presente Directiva o negarse a aplicarla a cualquier transacción cuyo móvil principal o uno de cuyos móviles principales sea el fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso*»⁷³.

Pese a lo expuesto, debe tenerse en cuenta que la vida de esta última Directiva puede que sea corta debido a, entre otras razones, al ingente número de prácticas elusivas y abusivas acometidas en base a la misma, así lo ha expuesto la Comisión Europea⁷⁴. Independientemente, la lucha contra el abuso del Derecho en este ámbito está en manos de los EEMM.

El otro de los grupos es aquel en el que se prevé una cláusula anti-abusiva *stricto sensu*, es el caso de la Directiva sobre el Régimen tributario especial para modificaciones societarias de carácter estructural y el novedoso caso de la Directiva sobre entidades Matrices y Filiales.

La Directiva sobre el régimen tributario de las modificaciones estructurales establece en su artículo 15 que «1. *Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el artículo 1:* a) *tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, pueden constituir una presunción de que esta operación tienen como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal;*

⁷³ Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

⁷⁴ Comunicación de la Comisión Europeo al Parlamento y al Consejo sobre transparencia en la lucha contra la elusión y evasión fiscal, de fecha 18 de marzo de 2015. DOM(2015) 136 final. Página 5.

b) tenga por resultado que una sociedad, que participe o no en la operación, ya no reúna las condiciones necesarias para la representación e los trabajadores en los órganos de la sociedad según las modalidades aplicables antes de la operación en cuestión. [...]»⁷⁵.

Con respecto a la Directiva Matriz-Filial debemos afrontar el estudio de una de las últimas modificaciones operadas sobre la referida directiva, y es que en enero de 2015⁷⁶ fue modificada la Directiva Matriz-Filial de 2011⁷⁷ introduciendo, de este modo, una completa cláusula anti-elusiva.

En este sentido, la Directiva Matriz-Filial con carácter previo a la reforma de 2015 establecía en su artículo 1.2 que «[Aquella] Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos»⁷⁸.

Como vemos, se trataba de una provisión que se limitaba a remitir a la normativa anti-elusiva nacional en materia de lucha contra las prácticas abusivas y fraudulentas.

⁷⁵ Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio de una SEA o una SCE de un Estado miembro a otro (versión codificada).

⁷⁶ Directiva 2015/212 del Consejo de 27 de enero de 2015 por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

⁷⁷ Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

⁷⁸ Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

Sin embargo, la situación cambia por completo tras la reforma de enero de 2015 al introducirse una cláusula anti-abusiva *stricto sensu*⁷⁹, a través de la modificación del antiguo artículo 1.2, pretendiendo hacer cara a las estructuras o técnicas de planificación fiscal basadas en el «*directive shopping*» estableciéndose cuanto sigue:

«2. Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objetivo o la finalidad de la presente Directiva.

Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte.

3. A efectos del apartado 2, un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

4. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas.»⁸⁰.

Como podemos observar se trata de una cláusula anti-elusiva que encuentra su apoyo o base en la Comunicación de la Comisión en materia de lucha contra el fraude y evasión fiscal⁸¹, Comunicación en la que nos apoyaremos, parcialmente, a la hora de justificar el por qué de la codificación de una cláusula general anti-abuso común de base Europea.

⁷⁹ Directiva 2015/212 del Consejo de 27 de enero de 2015 por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, artículo 1.

⁸⁰ Directiva (UE) 2015/121, del Consejo, de 27 de enero de 2015, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

⁸¹ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre *formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países*, de 27 de junio de 2012. COM(2012) 351 final

El efecto derivado de la aplicación de la referida cláusula sobre aquellas estructuras falseadas o *artificiales* no será otro que la aplicación del denominado *withholding tax* sobre el pago de los dividendos correspondientes en el Estado de la fuente.

Dicha cláusula deberá ser transpuesta por los EEMM antes de la fecha final establecida el 31 de diciembre de 2015. No obstante, la redacción de la misma, especialmente su último apartado, parece que deja en cierto modo abierta la aplicación de medidas nacionales anti-elusivas, unilaterales o bilaterales. Sea como fuere, ello tendrá el límite de respetar los fines y objetivos de la Directiva y los requisitos generales establecidos por el TJUE en materia de abuso de derecho, por lo que se podría afirmar que la referida cláusula anti-elusiva se ha configurado como una norma de *minimis*.

Téngase en cuenta que si el EEMM decide luchar contra las prácticas abusivas de la referida directiva a través de una cláusula nacional y no a través de aquella resultante de la transposición de ésta, deberá observar los requisitos que analizaremos a continuación en el epígrafe sobre codificación en materia no armonizada y aquellos que estudiaremos en el capítulo VI.

No podemos cerrar el estudio de esta nueva modificación de la Directiva Matriz-Filial sin hacer mención a los problemas de traducción, ya que éstos podrían desencadenar más de un problema en la práctica, tanto para la doctrina como para los expertos prácticos. Una vez más, la directiva pone de relieve los pésimos servicios de traducción, ello se refleja en el empleo del término «*arreglo*» como traducción del término empleado en la versión inglesa «*arrangements*», traducción que resulta acertada desde un punto de vista estrictamente lingüístico, pues todo diccionario lo contempla de este modo. Sin embargo, el término de la versión original «*arrangements*» no hace sino referencia a estructuras empresarias o societarias y operaciones con intenciones tributarias.

Igual problema de traducción ocurre con el término «*genuine*», concepto que ha sido traducido al castellano como «*falseado*», traducción notoriamente incorrecta, ya que el empleo del término «*falseado*» puede derivar en confusión, pues éste se encuentra vinculado, en mayor medida, a las prácticas evasivas, prácticas a las que la cláusula anti-elusiva, en análisis, no pretende referirse, sino más bien a aquellas elusivas o en fraude de ley tributaria. Es por ello por lo que consideramos que la traducción más adecuada habría sido el término «*artificial o artificialidad*», concepto con el que se identifica el tipo de práctica al que se refiere el primer apartado del artículo antes transcrito.

Como podemos observar, el concepto de artificialidad o conducta elusiva o en fraude de ley que emplea la Directiva no es otro que el desarrollado por el TJUE en materia de prohibición de abuso del Derecho Europeo en el asunto, entre otros, *Cadbury Schweppes*, como tuvimos ocasión de estudiar en el capítulo IV.

Ni que decir tiene, como bien han expuesto ciertos autores, que no nos queda más remedio que esperar a los pronunciamientos del TJUE como actor principal del proceso de armonización negativa o indirecta ante el fracaso de la armonización legal positiva o directa que tendría que llevarse a cabo por las instituciones europeas y EEMM. Será este Tribunal quien, con el paso de los días, nos vaya aclarando como casa la referida cláusula en los ordenamientos nacionales en relación con el Derecho Europeo, en especial con las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado⁸².

Pese a lo expuesto, parece que la introducción de la referida cláusula anti-elusiva no ha causado tanto furor como debiera, prueba de ello son las consideraciones expuestas por HURK, para quien la codificación de la cláusula anti-abusiva no resulta necesario al existir otros medios más *eficaces* con los que prevenir y reprimir las prácticas abusivas⁸³. Manifestación ante la que nos oponemos plenamente, ya que aquella medida que el referido autor parece referir no es otra que la calificación de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo, elaborada por el TJUE,

⁸² Tavares, R. J. S. y Bogenshneider, B. N. «The New De Minimis Anti-abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?» *Interntax*. 2015. Vol. 43. Núm. 8 y 9. Pág. 485.

⁸³ Hurk, van den H. «Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision». *Bulletin for International Taxation*. 2014. Septiembre. Pág. 492 – 496.

como principio general del derecho, calificación que no apoyamos bajo ningún concepto como se demostró en el capítulo IV. Del mismo modo, la necesidad de codificar la referida medida, no sólo a nivel general, sino también a nivel particular o especial en la Directiva, será expuesta en a continuación, donde analizaremos tanto las razones o justificaciones de base nacional como aquellas de base Europea.

El problema de esta bifurcación se encuentra a la hora de determinar el tipo de instrumento anti-elusivo que el EEMM debe emplear con tal de dar cumplimiento a lo establecido en la Directiva en cuestión. La respuesta a este interrogante está, como ya hemos visto, en el nivel de involucración de la Directiva, es decir, dependerá de si ésta recoge sólo una habilitación o por el contrario una cláusula anti-elusiva propiamente dicha.

En aquella directiva en la que únicamente se recogen habilitaciones legales, el TJUE habla de cláusulas de reserva de competencia o *reservation of competence*⁸⁴ éstas no hacen otra cosa que reconocer la competencia de los EEMM en lo que respecta a la prevención y lucha contra la elusión fiscal derivada del empleo abusivo de las disposiciones de las referidas directivas, serán los EEMM los competentes para decidir entre los instrumentos disponibles con los que luchar contra las referidas prácticas y conductas con el límite de respetar el fin y objetivo de la propia Directiva⁸⁵, así como los parámetros y requisitos fijados por el TJUE con el fin de garantizar la uniformidad del Derecho Europeo⁸⁶, requisitos y parámetros que analizaremos en el próximo capítulo, ello apoyado también en la libertad que asiste a los EEMM en cuanto a la elección de la forma y el medio con el que proceder a la transposición de la Directiva⁸⁷.

⁸⁴ STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causas C-28/93, párrafo 39.

⁸⁵ STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96, párrafo 22; y STJUE de 23 de marzo de 2000, asunto *Diamantis*, causa C-373/97, párrafo 34.

⁸⁶ Brokelind, C. «Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive» *EC Tax Review*. 2003. Núm. 3. Pág. 159 y 162,

⁸⁷ Véase el artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en el mismo sentido se pronuncia, entre otras, la STJUE de 10 de abril de 1984, asunto *Von Colson y Kamann*, causa C-14/83, párrafo 15; y la STJUE de 5 de julio de 2007, asunto *Kofoed*, causa -321/05, párrafo 43.

Peteva, J. *Abuse under EC Tax Law and the Standard of Review of the European Court of Justice*, en Lang, M., Melz, P. y Kristoffersson, E. *Value Added Tax and Direct Taxation*. op. cit. Pág. 493 – 494.

En cuanto a aquellas Directivas que contienen una cláusula anti-abusiva *stricto sensu*, ni que decir tiene que ésta deberá ser transpuesta tal y como ha sido prevista. La problemática principal se encuentra en aquellos casos en los que ésta no ha sido transpuesta⁸⁸. Al respecto, la solución dada por el TJUE se refiere bien a la aplicación de la norma interna o, en su caso, el principio anti-abuso si es que existiera. No obstante, la aplicabilidad de estos instrumentos nacionales está sometida, como tendremos ocasión de analizar en el capítulo VI, a los límites y requisitos impuestos por el Derecho Europeo, especialmente aquellos establecidos por el TJUE, y al respeto de los fines y objetivos de la propia Directiva, ya que lo que no se quiere es que la aplicación de esta norma nacional perjudique la plena eficacia y la aplicación uniforme del Derecho Europeo⁸⁹, y más aún cuando el TJUE ha reconocido que la cláusula anti-elusiva propiamente dicha recogida en la Directiva no es otra cosa sino que una manifestación del principio sobre la prohibición del abuso del derecho⁹⁰. Por lo tanto, será competencia del juez nacional determinar si en su propio Ordenamiento existe una cláusula anti-abusiva o un principio general aplicable al caso⁹¹, resultando inaplicables dichos instrumentos nacionales si mediante su aplicación conllevase una modificación del contenido de la disposición europea o bien sus objetivos se vieran comprometidos.

La cuestión se puede complicar aún más en aquellos casos en los que el Estado miembro en cuestión no dispone de una cláusula anti-elusiva general o de un principio anti-abuso aplicable, en estos supuestos la solución deberá seguir la propuesta de codificación que ofrecemos en el próximo capítulo, ya que se trata de una materia que está bajo la competencia o soberanía de los EEMM. En cambio, si el Estado miembro únicamente dispone de una cláusula anti-elusiva especial habrá que atender a su ámbito de aplicación material, si éste equivale al ámbito que le es propio a la Directiva no habrá duda de que la misma podrá conocer del supuesto en base al principio de especialidad, siempre que respete los límites y requisitos fijados por el Derecho Europeo y los fines y objetivos de la propia Directiva. En cambio, si el ámbito material no coincide, ni que decir tiene que el legislador nacional deberá proceder a la codificación de la cláusula anti-elusiva general o especial o bien a la creación de una teoría jurisprudencial

⁸⁸ Rousselle, O. y Liebman, H. M. «The Doctrine of Abuse of Community Law ... » op. cit. Pág. 562

⁸⁹ Messina, S. M. «Inapplicabile il divieto di abuso su questioni fiscali meramente interne» *Corriere Tributario*. 2009. Pág. 2344 – 2346

⁹⁰ Véase STJUE de 5 de julio de 2007, asunto *Kofoed*, causa c-321/05, párrafo 38.

⁹¹ STJUE de 5 de julio de 2007, asunto *Kofoed*, causa -321/05, párrafo 46.

conforme a los parámetros europeos, a no ser que podamos entender que la Directiva en cuestión dispone de eficacia directa, aspecto que dudamos ya que no se cumplen los requisitos que para ello se demandan⁹².

Ni que decir tienen que las Directiva prevén ciertas cláusulas anti-elusivas aún más especiales o específicas, como por ejemplo aquella sobre el periodo mínimo de permanencia en la Directiva Matriz-Filial, que deberán ser aplicadas con prioridad con respecto a la normativa anti-abuso nacional, aunque ésta última esté totalmente adaptada al Derecho Europeo, al constituirse como *lex specialis*.

5. 4. 3. Codificación en materia de fiscalidad no armonizada

Vimos también que en materia de fiscalidad no armonizada la teoría sobre la prohibición del abuso de derecho recibe el carácter de principio interpretativo, por lo que para su aplicación será necesario, en atención al régimen competencial entre la Unión y los EEMM y en reconocimiento y respeto del principio de legalidad que suele inspirar los Ordenamientos Tributarios nacionales, introducir una cláusula anti-abuso conforme a los parámetros y límites establecidos por el TJUE.

Esta necesidad de codificación se apoya, principalmente, en la necesidad de respetar ciertos principios, objetivos y razones que por el contrario resultarían más que vulnerados de aplicar la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho como principio general⁹³.

⁹² La eficacia directa en el Ordenamiento Europeo no sólo ha sido manifestada en relación a las dispositivas de Derecho originario, sino también con respecto a aquellas derivadas del Derecho derivado, las directivas, así lo expuesto la STJUE de 19 de enero de 1982, asunto *Becker*, causa C-8/81, párrafo 3. Sin embargo, no toda Directiva podrá ser aplicada directamente, ya que para poder ser beneficiaria del referido efecto directo tendrá que reunir los caracteres de precisión, claridad e incondicionalidad, lo que permita que para su aplicación no se requiera de una transformación previa del Derecho nacional o de una previa transposición al Ordenamiento interno, véase la STJUE de 5 de febrero de 1963, asunto *Van Gen en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen*, causa C-26/62.

⁹³ Vogenauer, S. *The Prohibition of Abuse of Law ...*, en De la Feria, R. *Prohibition of Abuse of Law. ...* . op. cit. Pág. 545

Aún así, hay quien se atreve a calificar la teoría del abuso del derecho en sentido débil como una pura cláusula anti-elusiva o anti-abuso que no necesita de ser codificada para encontrar aplicación directa en la lucha contra las conductas elusivas o abusivas⁹⁴. Al respecto, consideramos que dicha perspectiva no es del todo correcta, si bien es cierto que el abuso del derecho en sentido débil constituye un principio interpretativo que aplicaría de forma directa, recordemos que procede de la jurisprudencia emanada del TJUE, pero lo que no puede ocurrir es que sin una previsión legal previa la autoridad tributaria competente proceda a recalificar la operación conforme a aquella norma o disposición que pretendía ser eludida.

A lo largo del presente capítulo y del siguiente tendremos la ocasión de analizar todos los elementos y factores que entran en juego a la hora de codificar la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo como cláusula general anti-abuso, por lo que instamos al lector a prestar atención a aquello que a partir de ahora se expondrá.

5. 5. Justificación de la necesidad de codificación en materia de fiscalidad no armonizada

Anteriormente expusimos que el motivo que inspira esta tesis no es otro que apoyar la codificación de una cláusula general anti-abuso nacional con base o fundamento en el principio interpretativo europeo sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo con la que hacer frente a las conductas abusivas o elusivas en fiscalidad directa, ya que se trata de una de las áreas que se mantiene indefensa y aquella en las que diariamente se efectúan estructuras o prácticas cuyo objetivo es lograr un ahorro fiscal contrario a la normativa imperante.

La necesidad de codificar la teoría europea sobre la prohibición del abuso de derecho se debe a que la misma no puede ser aplicada de forma directa e inmediata ante una conducta u operación elusiva o abusiva en particular, puesto que la misma ha sido calificada como principio interpretativo y no como principio general. Aunque si bien es cierto que la misma obtiene una aplicación indirecta a través de la necesaria adecuación de las teorías y disposiciones anti-elusivas nacionales conforme a los pronunciamientos del TJUE, aplicación ineficaz al tratarse de una aplicación *a posteriori*.

⁹⁴ Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale ...* . op. cit. Pág. 180

Adicionalmente, se podría decir que existen otras razones que apoyan tal codificación, razones en ciertas ocasiones más que positivas desde un punto teórico, pues desde el punto de vista práctico resulta que tales cláusulas nunca son tan eficaces y eficientes como se quisiera, ya que en contadas ocasiones se protegen aquellos principios u objetivos que persigue.

En este epígrafe estudiaremos las razones en las que se puede apoyar la referida codificación, se trata de razones europeas y nacionales. Aquellas europeas se referirán a cuestiones institucionales y estructurales, no tanto a cuestiones sustantivas o materiales, mientras que las nacionales se refieren al respeto de los principios y valores que rigen el Ordenamiento jurídico.

5. 5. 1. Justificaciones Europeas

Existen una serie de razones europeas que apoyan la necesidad de codificar la referida teoría, razones que van más allá de la calificación de la misma como principio interpretativo y por ende carente de aplicación directa. Nos referimos a justificaciones o razones que se apoyan en el respeto del régimen competencial y el respeto a la consecución y desarrollo del Mercado Interior.

5. 5. 1. 1. Régimen competencial europeo

La primera de las justificaciones europeas que apoya la necesidad de codificar la referida teoría no es otra que el respeto al régimen competencial que rige en la UE.

La Unión Europea está basada en un régimen en el que rige el principio de *atribución* de competencias, es decir, la Unión sólo puede ejercer sus funciones en aquellas materias que se encuentren recogidas por aquellas competencias que les han sido cedidas o atribuidas por parte de los EEMM⁹⁵.

⁹⁵ Véase, Caamaño Añido, Mi. *La armonización fiscal en los Tratados de la Unión Europea*, en Di Pietro, A., et al. *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. CEF. 2010 [Madrid] Pág. 53 y ss.

Así lo ha recogido el artículo 5.1 del Tratado de la Unión Europea, donde expone «*La delimitación de las competencias de la Unión se rige por el principio de atribución. [...]»*, del mismo modo, el apartado 2 del mismo artículo especifica que «*[...] Toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros»*.

Con lo expuesto, podríamos decir que las competencias en el ámbito europeo se pueden dividir en tres grupos diferenciados:

- Competencias exclusivas de la Unión Europea, es decir, aquellas áreas en las que los EEMM jamás podrán actuar⁹⁶.
- Competencias compartidas entre la UE y los EEMM, o lo que es lo mismo, aquel grupo de materias en las que ambos, UE y EEMM, son competentes, no obstante cuando la UE ejerce su competencia en un materia compartida los EEMM pierden la suya⁹⁷.
- Competencias de apoyo, donde la UE sólo puede intervenir con el objeto de respaldar, coordinar o completar la acción realizada por los EEMM, lo que supone que la UE carezca de poder legislativo en dichas competencias⁹⁸.

Como es obvio, junto a estas competencias nos encontraríamos con aquellas que no están catalogadas en ninguno de los grupos anteriores, por lo que podríamos decir que son competencias exclusivas de los EEMM.

A simple vista se podría afirmar que la política fiscal, especialmente aquella referida a la fiscalidad directa, ha sido una de las políticas olvidadas por la UE, ya que jamás se ha constituido una política común europea entorno a tal materia. Ello no sucedió con la creación de las Comunidades Europeas, ni con la instauración de la CECA, ni ha día de hoy con el Tratado de Lisboa, pues se ha optado por mantener el derecho de cada EEMM ha delimitar y regular su propio Sistema fiscal⁹⁹.

⁹⁶ Dichas competencias exclusivas se encuentran recogidas en el artículo 3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada).

⁹⁷ Este tipo de competencia está recogida en el artículo 4 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada).

⁹⁸ La regulación de dichas competencias se encuentra en el artículo 6 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada).

⁹⁹ Pérez-Prat Durbán, L. *Tratados de la Unión Europea y Armonización y Coordinación Fiscal*, en Lasarte Álvarez, J. et al. *Unión Europea, Armonización y Coordinación Fiscal tras el Tratado de Lisboa*.

Con tal carácter se puede decir que la competencia de ésta materia está en manos de los EEMM, sin embargo no se traduce en una competencia plena, indirectamente su ejercicio está limitado al respeto de las disposiciones fiscales de los Tratado y en la no violación de los fines y principios recogidos en los mismos.

Si existen cierto preceptos en el Tratado que rigen la competencia legislativa en materia tributaria, así por ejemplo, en primer lugar, la competencia en materia de *unión aduanera* está en manos de la UE, siendo esta una competencia exclusiva, ya que así se ha previsto en el artículo 3.1.a) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. En cambio, en materia de fiscalidad directa e indirecta la previsión no ha sido tan explícita como en materia aduanera. Claro está que la fiscalidad es una cuestión que afecta al comercio interno –en especial a la ejecución de las libertades de circulación de bienes, servicios, capital y personas–, por esta razón, tanto la fiscalidad directa como la indirecta entran dentro de la competencia referida al mercado interior recogida en el artículo 4.2.a del TFUE, por lo que podríamos decir que se trataría de una competencia compartida¹⁰⁰.

Del actual TFUE se desprenden una serie de disposiciones aplicables en materia tributaria, nos referimos a los artículos 113, 115 y 192, título habilitador de la armonización legislativa como fin para el correcto y eficaz funcionamiento del mercado interior. Si bien es cierto que no existe un exacto nivel de previsión o regulación en dicha normativa originaria entre fiscalidad directa y fiscalidad indirecta.

En este sentido, el art. 113 TFUE es empleado como título competencial o habilitador para efectuar la armonización de la fiscalidad indirecta, precepto que ha sido empleado en multitud de ocasiones y con eficacia en la armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, la fiscalidad directa no resulta mencionada o al menos de forma tan clara como la indirecta. Debido a ello, la armonización en fiscalidad directa no ha sido tan satisfactoria.

Universidad Pablo Olavide de Sevilla. Scuola Europea di Alti Studi di Diritto Tributario. Universidad de Bolonia [Sevilla] Pág. 11-12

¹⁰⁰ Terra, B.J.M y Wattel P.J. *European Tax Law*. op. cit. Pág. 9.

Lo anterior se debe a que para la fiscalidad directa no existe un título habilitador tan explícito, ya que sólo tendríamos las disposiciones generales sobre armonización, artículos 114 y 115 TFUE y la cláusula complementaria del art. 352 TFUE.

No existe, por tanto, una obligación europea de armonizar la normativa sobre tributación directa entre los EEMM, lo que no significa que no se pueda realizar, ya que tal armonización tiene lugar a través del artículo 115 TFUE, artículo que ha entrado en juego en limitadas ocasiones, al encontrarse íntimamente vinculado a ello la influencia de la economía nacionalista presente, aún, en los EEMM¹⁰¹.

Como podemos observar, a nivel europeo se pueden adoptar decisiones, más bien, se puede legislar en materia fiscal, sea directa como indirecta, siempre y cuando la decisión se adopte por *unanimidad*, requisito que en la práctica constituye un impedimento en la actividad legislatora europea y por tanto a la armonización de las legislaciones nacionales en tales materias, especialmente en materia de fiscalidad directa.

Por este motivo y al resultar la fiscalidad directa una materia que cae en la competencia exclusiva de los EEMM, deberán ser éstos quienes decidan cómo y cuándo luchar contra las prácticas elusivas en materia no armonizada, de no ser así, se estaría alterando el régimen competencial y la distribución de poderes entre la UE y los EEMM¹⁰².

Ni que decir tiene que la el artículo 325 TFUE no puede ser empleado como título habilitador para legislar medidas e instrumentos nacionales con los que luchar contra las prácticas elusivas, puesto que dicho precepto se refiere, única y exclusivamente, a fraude y actividad ilegal, concepto en el que sólo encontrarían cabida las prácticas referidas a la evasión fiscal.

¹⁰¹ Jeffery, R. J. *The Impact of State Sovereignty ...* . op. cit. Pág. 16

¹⁰² Mastroiacovo, V. *Il Principio di Legalità nel Ordinamento Comunitario: Riflessioni in materia Tributaria*, en Di Pietro, A. y Tassani, T. *I Principi Europei del Diritto Tributario*. op. cit. Pág. 24

5. 5. 1. 2. Consecución y desarrollo del Mercado Interior

Es bien sabido que la problemática del abuso del derecho o elusión fiscal en ámbito Europeo se centra en el empleo abusivo de las libertades europeas, libertades que constituyen el grueso de la consecución y desarrollo del Mercado Interior. De este modo, si empleamos la teoría sobre la prohibición del abuso del derecho para prevenir y reprimir dichas prácticas de forma extralimitada estaríamos restringiendo, injustificadamente, el ejercicio de las referidas libertades.

Es por ello por lo que se debe buscar un justo equilibrio entre la protección de los intereses nacionales y el ejercicio y protección de las libertades europeas y por ende del desarrollo y consecución del Mercado Interior, equilibrio que se logrará, sin lugar a dudas, codificando la referida teoría, ésta resolvería la tensión entre la soberanía e intereses nacionales con el éxito del Mercado Interior a través de la delimitación de las circunstancias y supuestos en los que la elusión fiscal esta permitida, no olvidemos que, como tendremos ocasión de estudiar en el próximo capítulo, el legislador nacional estará sometido a la previsión y respeto de una serie de requisitos y parámetros con los que se trata de garantizar la supremacía y unidad del Derecho Europeo.

5. 5. 2. Justificaciones nacionales

A continuación expondremos una serie de justificaciones o razones en base a un conjunto de principios de origen constitucional y que plasman sus efectos en todo el Sistema tributario¹⁰³. No obstante, no se trata de razones estricta o exclusivamente nacionales, sino que en el Ordenamiento Jurídico Europeo también las refiere.

5. 5. 2. 1. Principio de legalidad.

Partiendo de la justificación anterior y en atención a los caracteres generales del Derecho Tributario nacional, resulta necesario atender al principio de legalidad y en especial a lo referido a la reserva de ley.

¹⁰³ Fernández Pavés, M. J. «Fraude de Ley tributaria ... » op. cit. Pág. 80

El principio de legalidad en su noción de reserva de ley en materia tributaria suele estar previsto en las disposiciones constitucionales de los Estados soberanos, prueba de ellos son el artículo 23 de la Constitución Italiana¹⁰⁴ y artículo 31.3 de su homóloga española¹⁰⁵, reserva que permite tanto la taxatividad del Derecho Tributario como la certeza ante cualquier tipo de relación con la autoridad tributaria.

Siempre se ha dicho que las normas anti-elusión o anti-abuso pueden llegar a vulnerar el principio de legalidad, al permitir aplicar el tributo a supuestos que aparentemente han logrado no materializar la realización del hecho tributario y por ende el devengo de la deuda tributaria. Por este motivo, toda norma anti-elusiva deberá estar recogida por una ley, de forma clara y sencilla en aras, como veremos, de la certeza legal.

La reserva de ley pretende, principalmente, controlar la distribución del poder normativo en materia tributaria, ya que debe, ante todo, lograr el respeto de los intereses colectivos a la vez que la tutela de los principios democráticos y constitucionales, por ejemplo, a través de la delimitación de los criterios de distribución de la carga tributaria, de ahí su importancia en cuanto a la codificación de la norma anti-abuso, ésta incide en ambos conjuntos de intereses y principios.

La importancia del principio de legalidad en su versión de reserva de ley en materia de la codificación de la cláusula general anti-abuso responde a las dos funciones que le son propias¹⁰⁶, la primera de ellas referida a que gracias a éste principio general de los Ordenamientos nacionales se logra proteger la libertad y propiedad del ciudadano frente al poder público, no olvidemos que lo que trata de conseguir esta cláusula no es otra cosa que un correcto equilibrio entre la libertad negocial o patrimonial del contribuyente y la facultad impositiva del Estado¹⁰⁷, mediante la referida cláusula se

¹⁰⁴ El artículo 23 de la Constitución Italiana manifiesta que «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge».

¹⁰⁵ El artículo 31.3 de la Constitución Española reza «Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

¹⁰⁶ Pérez Royo, F. «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria» *Hacienda Pública Española*. 1972. Núm. 14. Pág. 210

Estas dos funciones también han sido reconocidas por el Tribunal Constitucional Español en sus Sentencias 185/1995, FJº 3º y Sentencia 182/1997, FJº 7º.

¹⁰⁷ Gianfranco, G. *Diritto Tributario. Parte Generale e Parte Speciale*. CEDAM. 2012 [Padua] Pág. 23. Santamaria, B. *Diritto Tributario. Parte General*. Giuffrè. 2006. [Milán] Pág. 8.

podría corregir la norma tributaria empleada por el contribuyente e ir en contra de su libertad negocial¹⁰⁸. La segunda de las funciones es la de garantizar que las decisiones en materia tributaria sean adoptadas por los representantes de los ciudadanos, materializando el tradicional principio sobre *no taxation without representation*¹⁰⁹.

Partiendo de estas dos funciones, y especialmente de la segunda de ellas, se podría afirmar que la reserva de ley no constituye otra cosa que una expresión de la democracia popular en el ámbito tributario, sin embargo ello no es del todo cierto, ya que ha pasado a ser un instrumento o *dogma político*¹¹⁰. De esta forma se logra, aparentemente, evitar el arbitrio de la Administración tributaria y del juez en la aplicación de la teoría anti-abuso y especialmente su habilitación de recalificación de la operación o conducta como instrumento de lucha contra las prácticas elusivas¹¹¹.

La relevancia del principio de legalidad en la codificación de la cláusula general anti-abuso no se queda ahí, sino que va más allá e incluso se entromete en la discusión doctrinal tradicional en base a dicho principio, no nos referimos a otra cuestión que a la distinción entre reserva de ley absoluta o relativa.

¹⁰⁸ Fransoni, G. «Apunti su abuso di diritto e “... » op. cit. Pág. 944

Santamaria, B. *Diritto Tributario. Parte Generale*. Giuffrè. op. cit. Pág. 37.

¹⁰⁹ Se trata de un principio procedente del *Common Law*, pero que también ha sido previsto en el Ordenamiento español, siendo reconocido por el propio TC en sus sentencias 185/1995, FJº 3º y 182/1997, FJº 7º.

Del mismo modo, la doctrina italiana también se ha hecho eco del mismo, para mayor profundización sobre la materia, aconsejamos se consulte Serrano, M. V. *La reserva di legge tributaria ed il consenso al tributo*. Giappichelli. 2008 [Torino] Pág. 35 y ss.

¹¹⁰ Fois, *La riserva di Legge. Lineamenti stoici e problema attuali* Giuffrè. 1963 [Milán] Pág. 78

¹¹¹ Así lo ha considerado la Corte Constitucional Italiana en su Sentencia de 16 de enero de 1957, número 4, donde expuso que «*il principio posto nell'art. 23 della Costituzione esige non soltanto che il potere di imporre una prestazione abbia base in una legge, ma anche che la legge, che attribuisce tale potere, indichi i criteri idonei a delimitare la discrezionalità dell'ente impositore nell'esercizio del potere attribuitogli*», en el mismo sentido nos encontramos otras sentencias de la Corte Constitucional Italiana, entre ellas la de 26 de enero de 1957, núm. 30; la de 18 de marzo de 1957, número 47; de 27 de junio de 1959, número 36; la sentencia de 6 de julio de 1960, número 51; de 11 de julio de 1961, núm. 40; y la de 30 de julio de 1962, número 2.

Como vimos anteriormente, tanto la Constitución italiana como la española únicamente se refieren a la *legge* o ley como instrumento con el que fijar prestaciones personales y/o patrimoniales, sin delimitar en ningún momento su alcance. De este modo, tanto la doctrina¹¹² como la jurisprudencia constitucional¹¹³ han identificado dos tipos de reservas de ley, aquella relativa y la absoluta.

De la distinción propuesta podemos definir como reserva relativa aquella en la que la ley se limita a fijar el contenido mínimo, es decir, los principio y criterios sustanciales, efectuando una remisión a la norma o fuente de rango inferior que se encargará de desarrollar los aspectos o contenido accesorio. En cambio, por reserva absoluta entendemos aquella en la que la ley efectúa una regulación completa, tanto de elementos sustanciales como accesorios.

Anteriormente expusimos que la necesidad de codificar la referida teoría se debe al deseo de lograr un justo equilibrio entre el interés del contribuyente y aquel propio del Estado en cuestión, evitando, de éste modo, cualquier ápice de arbitrio administrativo y judicial, por este motivo debemos preguntarnos, en base a la reserva de ley, cuál sería el contenido mínimo que ésta debería recoger, ya que de su amplitud así como de su exactitud, dependerá la existencia de mayor o menor indeterminación y por ende de arbitrio judicial y administrativo¹¹⁴.

La necesidad de determinar el contenido mínimo se debe a que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado afirmando el carácter relativo del principio de legalidad en ámbito tributario¹¹⁵, de este modo se ha afirmado que al menos la disposición normativa deberá contener los elementos necesarios para delimitar los

¹¹² De Mita, E. *Principi di diritto tributario*. op. cit. Pág. 107 y ss.; Falsitta, G. *Manuale di diritto tributario*. Parte general. 2008 [Padova] Pág. 144; Tesauro, F. *Instituzioni di diritto tributario*. op. cit. Pág. 20 y ss.; Collado Yurrita, M. A. y Moreno Gonzáles, S. *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: Principios Formales*, en Collado Yurrita, M. A. et al. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Atelier. 2009 [Barcelona] Pág. 139.

¹¹³ Corte Constitucional italiana: sentencia de 16 de junio de 1959, número 36; sentencia de 4 de mayo de 1966, núm. 48; sentencia 23 de enero de 1986, número 34; sentencia de 27 de julio de 2001, número 323; sentencia 28 de diciembre de 2001, núm. 435; y sentencia 14 de junio de 2007, número 190, entre otras. Tribunal Constitucional español: sentencia 6/1983; 37/1981; 106/2000; 150/2003; 121/2005, entre otras.

¹¹⁴ Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 5 de mayo de 1988, número 182.

¹¹⁵ Véanse, entre otras, la STC 6/183 FJº 4º, STC 37/1981 FJº 4º, STC 179/1985 FJº 3, STC 185/1995 FJº 4, STC 233/1999 FJº 9, STC 106/2000 FJº 2, STC 63/2003 FJº 4, STC 102/2005 FJº 3, STC 121/2005 FJº 5.

elementos objetivos y subjetivos del tributo en particular¹¹⁶, por lo que únicamente serían elementos necesarios la delimitación del presupuesto o hecho imponible y el sujeto pasivo¹¹⁷.

Este contenido mínimo es el que operaría en supuestos de delimitación de la figura impositiva en concreto, es decir, a la hora de delimitar todo el contenido y naturaleza de un tributo en particular, sin embargo no constituiría tal contenido en el supuesto de delimitación de una disposición aplicable en materia de inspección o *accertamento*, o lo que es lo mismo en procedimiento tributario, siendo el contenido mínimo en tales supuestos mucho más reducido, por lo que se requerirá, en la mayoría de las ocasiones, su desarrollo a través de reglamento, siempre y cuando, como ha expuesto el Tribunal Constitucional, se efectuó en base a términos de subordinación, desarrollo o complementariedad¹¹⁸.

Sin embargo la cuestión no es baladí, en muchas ocasiones la delimitación entre normas sustanciales y normas procedimentales no es nada fácil, se dan casos en los que la norma procedimental, como consecuencia de la habilitación efectuada a favor de la Administración tributaria, puede incidir en la delimitación de la figura tributaria en cuestión, como es el caso de la cláusula general anti-abuso, al efectuar una habilitación a la autoridad tributaria competente para proceder a la recalificación tributaria de aquella conducta o conductas que pueden ser calificadas como elusivas o abusivas, procediéndose, de este modo, a la delimitación del supuesto de hecho y de la deuda tributaria¹¹⁹.

Ante lo expuesto, consideramos que el principio de legalidad incluido el contenido mínimo establecido para la reserva de ley debe ser aplicado en toda su extensión a las normas de carácter procedimentales en materia de inspección y gestión tributaria, aspecto que de por sí no puede fundamentar la abstracción de la referida cláusula con respecto al principio de legalidad, por lo tanto, no se puede admitir la aplicación y empleo de una cláusula general anti-abuso que no esté prevista en la

¹¹⁶ Sentencia de la Corte Constitucional italiana de 5 de febrero de 1986, número 34.

¹¹⁷ Falsitta, G. *Manuale de diritto tributario*. op. cit. Pág. 145

¹¹⁸ Entre otras, véanse la STC 37/1981 FJº 4; STC 179/1985, FJ 3; STC 185/1995 FJ 5º; STC 233/1999 FJº 9; STC 63/2003 FJ 4; STC 150/2003 FJº 3; y STC 121/2005 FJº 5.

¹¹⁹ Véanse al respecto las SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985 y 19/1987.

normativa tributaria nacional, es decir, que no esté codificada, al resultar contrario al mencionado principio el empleo de las prácticas administrativas o teorías jurisprudenciales en la materia, al menos, claro está, que éstas estén reconocidas como principios generales del Ordenamiento nacional, calificación que requerirá su adaptación conforme a Derecho Europeo.

La necesidad de cumplir con el principio de reserva de ley deriva también en la necesidad de observar otro principio que a su vez apoya y fundamenta la necesidad de la codificación de la cláusula anti-elusivas, nos referimos al principio de certeza, principio que ha sido calificado como *corolario* del principio de legalidad.

Protección y garantía de la separación de poderes

La calificación de la teoría sobre el abuso del Derecho Europeo como principio interpretativo y su sometimiento, por tanto, al principio de legalidad garantiza que la división de poderes entre el poder legislativo y el judicial e incluso el ejecutivo no se vea mermada.

Si dicha teoría fuese calificada como principio general sería directamente aplicable por el juez nacional quien estaría habilitado para desaplicar la norma o disposición empleada abusivamente. Se trata de una cuestión sumamente crítica, pues puede que la imparcialidad del juez o tribunal se vea más que mermada, ya que no serían pocos los casos en los que imperaría su arbitrariedad y discrecionalidad, violando, de este modo, la autoridad de la ley¹²⁰. Es por lo ello, por lo que se dice que esta teoría es un principio interpretativo que requiere de la intervención del poder legislativo para ser codificada conforme al principio de legalidad con vistas a determinar la política fiscal a seguir, clarificar el derecho y delimitar los supuestos que podrían caer bajo el concepto de *wholly artificial arrangements*.

¹²⁰ Giorgianni, V. *L'abuso del diritto* op. cit. Pág. 166 y ss.

5. 5. 2. 2. Principio de certeza

La positivización de la cláusula general anti-abuso permite también proteger la garantía de certeza que inspira o al menos debe inspirar a todo el Ordenamiento Jurídico y en particular aquel tributario, tanto nacional como Europeo, por lo que se podría decir que uno de los principios que podrían ser objeto de abuso en caso de la calificación y aplicación del abuso del derecho como principio general sería el principio de certeza.

La relevancia del principio de certeza no sólo se manifiesta a nivel nacional, donde muchos EEMM lo reconocen como principio general del Ordenamiento en sus propias Constituciones, sino también Europeo donde éste se constituye como principio general del Ordenamiento Europeo¹²¹.

Es en este nivel europeo donde encontramos una notable contradicción y a su vez argumentación en pro de la necesidad de codificar la teoría sobre el abuso del Derecho Europeo, ya que si consideramos a esta principio general del Ordenamiento Europeo, su aplicación no supondría sino una violación de la certeza legal, ya que la aplicación del abuso del derecho como principio general iría más allá del tenor literal de la norma.

El principio de certeza no se refiere a otra cuestión que al hecho de que tanto la legislación Europea como nacional deben tener un contenido preciso y hacer de su aplicación previsible, en el sentido de que el contribuyente pueda conocer con exactitud y a priori el régimen jurídico a aplicar a su comportamiento o conducta¹²², así como las consecuencias jurídicas que de ello se pudiera derivar, de esta forma se le permite elegir aquella vía que mejor se adapta a sus intereses una vez ponderada la regulación jurídica aplicable a cada caso y las consecuencias que se pudieran derivar de ello, reconociendo y garantizado, así, la confianza legítima del mismo¹²³.

¹²¹ Entre otras, STJUE de 10 de septiembre de 2009, *Plantanol*, causa C-201/08, párrafo 46.

¹²² Pérez Royo, F. *L'esperienza spagnola*, en Di Pietro, A. *L'elusione Fiscale nell'esperienza europea*. op. cit. Pág. 185

¹²³ Fransoni, G. *Tipologia e struttura della norma tributaria*, en Fantozzi, A. et al. *Diritto tributario*. UTET Giuridica. 2012 [Torino] Pág. 264 y ss.

Toscano, F. *Statuto dei Diritti del Contribuyente e Tutela dell'Interesse Fiscale. Analisi dell'Evoluzione Dottrinale e Giurisprudenziale*. Giappichelli. 2007. Pág. 57.

La relevancia de esta cuestión se debe a que la codificación de este tipo de cláusulas se caracteriza por su generalidad, como *fattispecie aperta*¹²⁴, y abstracción ante una escasa delimitación de los supuestos elusorios¹²⁵, lo que podría derivar, como es obvio, en la violación del principio aquí objeto de estudio así como en aquel referido a la confianza legítima y seguridad jurídica, al surgir una auténtica paradoja¹²⁶, por un lado se busca garantizar la seguridad jurídica del contribuyente a través de una depurada técnica legislativa, técnica que se ve obstaculizada por la dificultad existente no sólo en la delimitación precisa de conceptos como abuso de derecho o fraude de ley.

La exigencia de certeza legal no debe identificarse, únicamente, con el principio de legalidad y la reserva de ley, pues puede darse el caso que un asunto esté regulado o codificado bajo reserva de ley pero tal provisión legal no sea para nada cierta, por ello afirmamos que una mayor o menor certeza del Ordenamiento depende de la depurada técnica legislativa y de una formalización suficiente de la misma, caracteres que permitirán al contribuyente conocer ciertamente las consecuencias jurídicas derivadas de sus comportamientos o conductas¹²⁷, extremo que será difícil de lograr en el caso de que se empleen en su codificación términos ambiguos, impropios e inusuales, es decir, los denominados conceptos jurídicos indeterminados¹²⁸ que requieren de la intervención de las autoridades tributarias y judiciales para ser delimitados, ello supondrían un alto nivel de ambigüedad e incerteza al verse sometidos a la arbitrariedad de las referidas autoridades¹²⁹, lo que también desplegará sus efectos sobre la seguridad jurídica, de ahí la necesidad, como veremos en el capítulo VI, de adaptarse directamente el Derecho Europeo.

¹²⁴ Pistone, R. *Abuso del Diritto* CEDAM. op. cit. Pág. 21

¹²⁵ Cruz Padial, I. y Bahía Almasa, B. *Cláusulas antielusivas generales* ... , en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M. A., et al. *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. op. cit. Pág. 490

¹²⁶ Trivoli, A. «Contra l'introduzione di una clausula generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente» *Diritto e Pratica Tributaria*. 1992. I. Pág. 1388.

¹²⁷ Así lo ha expuesto la Corte Constitucional italiana en la sentencia de 17 de julio de 2000, núm 293, sentencia de 5 de abril de 2002, número 92, y sentencia de 13 de enero de 2004, número 5, entre otras. Marongiu, G. «Abuso del diritto o abuso del potere?» *Corriere Tributario*. 2009. Pág. 1076 y 1077

¹²⁸ Pérez Arraiz, J. *El art. 15 de la Ley General Tributaria* ... , en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M. A., et al. *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. op. cit. Pág. 521

¹²⁹ Prosperi, F. *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, en *L'abuso del diritto: tra "diritto" e "abuso"*. Fondazione Antonio Uckmar, en el seminario *I Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria*. Pág. 241

Normalmente los conceptos jurídicos indeterminados se caracterizan por tener una carga valorativa de carácter negativo de cierta importancia, pues se establecen a su vez como conceptos fundamentales de la norma, nos referimos al término artificialidad, motivo fiscal, etc. La importancia de éstos se debe a que contienen una serie de factores de antijuridicidad de cuya concurrencia depende la admisibilidad o inadmisibilidad del beneficio o ventaja fiscal perseguida. Es por esto por lo que se afirma que dependiendo del grado de delimitación de la propia cláusula anti-abuso se podría violar, en mayor o menor medida, la seguridad jurídica del contribuyente, lo que ocasiona que tras codificar la referida cláusula con dichos conceptos en los Ordenamientos jurídicos correspondientes se produce una auténtica espera a los pronunciamientos jurisprudenciales que desarrollen y delimiten los mismo a través de la correcta y oportuna interpretación, en la mayoría de los casos de carácter teleológico, con el fin de garantizar, en su máxima expresión, la seguridad jurídica del contribuyente¹³⁰. El hecho de que los Órganos jurisdiccionales, jueces y tribunales, intervengan en la delimitación de los referidos conceptos no significa que se incida de nuevo en una violación de la certeza, seguridad jurídica y confianza legítima del contribuyente, ya que éstos órganos estarán obligados a interpretarlos de aquella forma global y conforme a los objetivos y fines de la norma, es decir, conforme a la *ratio legis*.

Téngase en cuenta que la redacción legal de este tipo de cláusulas ha experimentado una notable evolución en aras a la certeza y seguridad jurídica. De hecho, podríamos decir que las cláusulas anti-elusivas generales originarias se caracterizaban por su generalidad y falta de delimitación, mientras que las modernas resultan mucho más precisas y detalladas¹³¹, aspecto que se ha logrado, sin lugar a dudas, gracias a la intervención del poder judicial y del poder legislativo a la hora de adaptar éstas las teorías jurisprudenciales correspondientes.

¹³⁰ El TJUE ha manifestado que <la legislación comunitaria [...] debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables>, especialmente cuando dicha normativa tiene efectos económicos sobre la situación patrimonial del interesado, quien tiene derecho a conocer el alcance de la normativa y las posibles consecuencias derivadas de su incumplimiento.

En este sentido, véanse la STJUE de 22 de noviembre de 2001, asunto *Países Bajos v. Consejo*, causa C-301/97, apartado 43; STJUE de 15 de septiembre de 1987, asunto *Países Bajos v. Comisión*, causa C-326/85, apartado 24; y STJUE de 29 de abril de 2004, asunto *Sudholz*, causa C-17/01, párrafo 34.

En el mismo sentido, Fernández Martín, F. «La prueba del derecho a la exención en las entregas intracomunitarias de bienes» *Noticias de la Unión Europea*. 2010. Núm. 303. Pág. 370 y ss.

¹³¹ Rosenblatt, P. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*. Wolters Kluwer. Series on International Taxation. 2015 [Holanda] Pág. 29

La necesidad de lograr una mayor certeza con la que proteger la seguridad jurídica del contribuyente se debe a la tendencia de construcción casuística del Derecho Tributario, casuística que lo único que logra es aumentar la vaguedad y ambigüedad del derecho, prueba de ello es la intención de aplicar la teoría europea sobre la prohibición del abuso del derecho de origen jurisprudencial como principio general del Ordenamiento Europeo, sin ser por lo tanto, positivizada o codificada, por lo que se podría afirmar que únicamente a través de la técnica legislativa, depurada y determinada, se lograría una auténtica tutela de la certeza legal¹³².

Pese a lo expuesto y pese a la real influencia negativa de los conceptos jurídicos indeterminados sobre la seguridad jurídica del contribuyente, tenemos que tener en cuenta que los mismos son necesarios en la estructuración de la cláusula general anti-abuso, ya que si ésta se compone de criterios y elementos precisos su aplicación se limitaría a la subsunción lógica, lo que permitiría que el contribuyente creara, en un corto periodo de tiempo, nuevos mecanismos y estructuras con las que eludir la referida disposición, derivándose, así, en una auténtica inaplicación práctica de ésta. Por tanto, será el empleo de conceptos jurídicos indeterminados lo que permitirá la aplicación de la cláusula general anti-abuso a un número indefinido de supuestos¹³³, por este motivo se afirma que éstos no son más que las consecuencias indirectas que se deben asumir para poder efectuar una adecuada y eficaz lucha contra las prácticas elusivas.

Se debe buscar un punto de equilibrio o tolerancia en el empleo de conceptos jurídicos indeterminados que permita un justo balance entre la garantía de la seguridad jurídica del contribuyente y la función principal y última de éste tipo de disposiciones anti-elusivas, garantizando la previsibilidad de la acción propia y ajena, protegiendo la confianza del contribuyente sobre cuál será la actuación de los poderes públicos, en especial la administración tributaria, en la aplicación del Derecho¹³⁴.

¹³² Melis, G. *L'interpretazione nel diritto tributario*. op. cit. Pág. 402 – 405

¹³³ García Novoa, C. *La cláusula anti-elusiva ...*. op. cit. Pág. 349

¹³⁴ Véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional español con referencia 200/1989, 136/1991 y 165/1999.

Ante esta necesidad de perseguir la certeza del derecho en aras a garantizar la seguridad jurídica del contribuyente entra en juego la técnica legislativa empelada por el legislador, técnica que en las últimas décadas está siendo más que pésima, por ello consideramos oportuno realizar una breve referencia al empleo de los denominados conceptos jurídicos indeterminados en la formulación de la referida cláusula anti-elusiva. Estos conceptos jurídicos indeterminados se caracterizan por su elevado nivel de indeterminación como consecuencia de su amplitud al pretender englobar una amplia gama de conductas tanto típicas como atípicas, por ello se dice que en muchas ocasiones la búsqueda de la certeza en las cláusulas que venimos analizando es más que difícil, por lo que mérita el preguntarse hasta que punto tal indeterminación está admitida en Derecho Tributario.

En este sentido debemos tener claro que no se puede perseguir una certeza absoluta en materia tributaria, ya que a la vez hay diversos principios constitucionales e intereses, estatales (contribución al sostenimiento de los gastos públicos, interés general de prevenir y luchar contra la elusión fiscal, equidad, etc.) y particulares (autonomía negocial), a proteger, situación que hace más que difícil la labor de otorgar una protección amplia y generalizada a todos y cada uno de ellos, lo que se debe buscar no es otra cosa que un correcto equilibrio entre ambos¹³⁵, por lo que únicamente podemos decir con seguridad que no serán admitidas aquellas cláusulas anti-elusivas que sean *absolutamente* inciertas, rechazo que no únicamente se logrará en base al cumplimiento de los principios generales que inspiran al Ordenamiento tributario en particular y en base a la protección de los intereses particulares como pudiera ser la garantía de la autonomía de la voluntad de las partes o libertad negocial, sino también de acuerdo al Derecho Europeo, el cual, como ya tendremos ocasión de analizar en el capítulo VI, ha reiterado la necesidad de prevenir y luchar contra la elusión fiscal como interés general de los EEMM a la vez que se garantizan las libertades y derechos que constituyen su estatuto jurídico.

¹³⁵ Fedele, A. *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*. Giappichelli. 2005 [Torino] Pág. 61

Únicamente estamos en condición de afirmar que debe perseguirse una precisión *suficiente* del presupuesto y consecuencias derivadas de la aplicación de la cláusula¹³⁶. Por ello, con el fin de garantizar dicha certeza y seguridad jurídica del contribuyente, deberíamos seguir los pasos adoptados por otros países como los Estados Unidos¹³⁷, donde la propia administración tributaria y la autoridad judicial han unido esfuerzos con el fin de delimitar los actos, transacciones o negocios que constituyen o pueden constituir –tégase en cuenta el efecto de las presunciones tributarias en el ámbito europeo– conductas elusivas.

Lo expuesto constituiría un *safe harbour* o *angels list* que garantizaría en mayor medida la certeza y seguridad jurídica del contribuyente, haciendo de la cláusula anti-abuso, una cláusula ideal¹³⁸. Sin embargo, ello está lejos de conseguirse, ya que con la referida delimitación la cláusula general se tornaría específica, perdiendo, de este modo, la eficacia aplicativa que la caracteriza.

Del mismo modo debe tenerse en cuenta, como ha afirmado LUPÍ, que no por el hecho de codificar una cláusula anti-abuso estricta o rígida en su contenido se garantizará en mayor medida la certeza del derecho, pues a tal objetivo también contribuye la consciencia, preparación y sensibilidad de aquellos que deban aplicarla, es decir, del personal de la administración tributaria y de la administración judicial¹³⁹, personal que será el responsable de realizar una correcta valoración integrativa con la que colmar aquellos conceptos jurídicos indeterminados que han sido empleados. Es por el referido motivo por lo que dicho autor considera que la civilización fiscal de un país no se logra a través del contenido, rigidez o elasticidad de sus disposiciones normativas, sino en el grado de consciencia y sensibilidad de quienes deben aplicarlas, sea el personal funcional adscrito a la autoridad tributaria, sea el persona judicial competente¹⁴⁰.

¹³⁶ Melis, G. *L'interpretazione ...* . op. cit. Pág. 127

¹³⁷ Los Estados Unidos de Norteamérica es uno de los poco países que ha procedido a delimitar aquellas conductas que son constitutivas, si cumplen los requisitos legales, de conductas elusivas. Para más información sobre las mismas consúltese la Directiva del IRS de 15 de julio de 2011 sobre *Guidance for Examiners and Managers on the Economic Substance Doctrine and related Penalties*.

¹³⁸ Rosenblatt, P. *General Anti-Avoidance Rules ...* . op. cit. Pág. 186.

¹³⁹ Lupi, R. *Elusione: esperienze europee ...* , en Di Pietro, A. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. op. cit. Pág. 276

¹⁴⁰ Lupi, R. *Elusione: esperienze europee ...* , en Di Pietro, A. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. op. cit. Pág. 279

En conclusión, el principio de certeza se establece con el fin principal de tutelar a los interesados de aquellas teorías e instrumentos no codificados, especialmente, aquellas que inciden en la esfera patrimonial y financiera de los mismos, certeza de la que depende la seguridad jurídica, lo que no significa que no se puedan emplear conceptos jurídicos indeterminados o disposiciones genéricas¹⁴¹, cuestión que se superaría, más o menos, ya que muchos de estos conceptos han sido delimitados por el propio TJUE, especialmente aquel sobre la *artificialidad*. Con ello estamos en condición de afirmar que dependerá del nivel de certeza la discrecionalidad que pueda concurrir en la administración tributaria o en la autoridad judicial competente.

Téngase en cuenta que el nivel de incerteza que pueda afectar al Sistema Tributario no depende sólo de la técnica legislativa empleada, sino, como afirmó MONDINI, del empleo de la política legislativa como instrumento de emergencia para velar por los recursos financieros –*fenómeno patológico*– y no por lograr una justicia fiscal duradera, así como debido a las dificultades derivadas del proceso de integración Europeo –*fenómeno fisiológico*–¹⁴².

5. 5. 2. 3. Confianza legítima.

Todo lo expuesto hasta ahora está íntimamente relacionado con el principio de confianza legítima, ya que éste resulta dependiente del legislador y de la administración en la creación, interpretación y aplicación de la norma¹⁴³. De hecho se podría decir que su base es el principio de certeza, estableciéndose por tanto como colorario de éste último¹⁴⁴, exactamente se trata de un elemento propio del carácter subjetivo de la certeza del derecho¹⁴⁵. Esta confianza legítima se sustenta en la confianza previa y requerida en cuanto a la legislación vigente o línea de actuación propia de la Administración, lo cual si cambia de forma imprevista e injustificada derivaría en una

¹⁴¹ Véanse las Conclusiones del Abogado General Maduro de 7 de abril de 2005, asunto *Halifax*, causa C-255/02, apartado 77.

¹⁴² Mondini, A. «L'obiettivo incertezza della norma tributaria ... » op. cit. Pág. 1669

¹⁴³ Di Pietro, A. *Introduzione*, en Di Pietro, A. y Tassani, T. *I Principi Europeo del Diritto Tributario* op. cit. Pág. XXXIII

¹⁴⁴ STJUE de 15 de febrero de 1996, asunto *Duff*, causa C-63/93; y STJUE de 16 de septiembre de 1999, asunto *Kamp*, causa T-63/93.

¹⁴⁵ Sanz Rubiales, I. «El principio de confianza legítima como limitador del poder normativo comunitario» *Revista de Derecho Comunitario Europeo*. 2000. Núm. 7. Pág. 101

violación del referido principio, dichas razones explican el por qué de su importancia en el sector económico y financiero.

Importante resulta la posible aplicación retroactiva de la teoría sobre la prohibición del abuso de Derecho bien como teoría jurisprudencial o bien como cláusula anti-abuso o principio general de carácter nacional, cuestión que analizaremos en el estudio comparado que será expuesto en el capítulo VI.

Únicamente anticipamos que el contribuyente está interesado en conocer las normas que le van a ser aplicadas a la conducta que pueda realizar, por lo que la aplicación de normativas inexistentes en el momento de la ejecución de ésta, es decir, una aplicación retroactiva, podría suponer la violación o ruptura del principio de confianza legítima, lo mismo ocurriría a través de la aplicación que incidieran en los resultados derivados de una conducta ejecutada con anterioridad a la codificación de la teoría anti-elusiva pero que encuentran aplicación en ejercicios económicos y tributarios posteriores.

Ni que decir tiene que la prohibición de la interpretación y aplicación retroactiva es relativa, no absoluta, ya que ha sido ampliamente admitido la retroactividad siempre que esté fundamentada en fines y objetivos público legítimos y no desproporcionales.

5. 5. 2. 4. Congruencia legal

Íntimamente vinculado a la necesidad de velar por la certeza legal y seguridad jurídica del contribuyente, nos encontramos con la necesidad de hacer de la ley una ley congruente con la realidad social y económica que deba conocer.

En términos genéricos, por congruencia legal debemos entender el nivel en el que el régimen legal encaja con la realidad, social y económica que pretende regular, o lo que es lo mismo, la calidad del cuerpo legal con respecto a los problemas que deba afrontar.

Si aplicamos hasta lo aquí expuesto en materia de abuso de Derecho Europeo o fraude de ley tributaria, podemos observar como la aplicación de ésta teoría no hace sino que garantizar y velar por la congruencia de la ley, ya que ante la ineficiencia, en muchas ocasiones, de la literalidad legal de las normas, la interpretación teleológica de las mismas, es decir, más allá de su sentido literal y en base a su *telos*, hace que éstas puedan conocer de los asuntos complejos y abstractos que escaparían si su aplicación dependiera de una interpretación literal.

Téngase en cuenta que la interpretación teleológica de las normas tiene como consecuencia, normalmente y en ausencia de medidas que lo impidan, el sacrificio de la certeza legal y por ende de la seguridad jurídica del contribuyente, caracteres que, *a sensu contrario*, están más que garantizados por la interpretación literal.

Sin embargo, consideramos que tanto la certeza como la congruencia legal podrían ser alcanzadas, no completamente, pues lo que se trata es de llegar a un punto de equilibrio, a través de la codificación de la referida teoría sobre el abuso del Derecho Europeo o *Abuse of Law* en los Ordenamientos nacionales conforme a los parámetros que analizaremos en el presente capítulo como en el próximo, ya que la certeza existirá al determinar los criterios en base a los cuales puede ser calificada como abusiva o elusiva una conducta, a la vez que la congruencia legal se logra mediante la codificación de elementos de antijuridicidad –artificialidad– lo suficientemente amplios y detallados como para afrontar el conocimiento de prácticas y técnicas elusivas a la par del avance social y económico.

A lo largo del presente trabajo se ha referido en multitud de ocasiones la necesidad de lograr un equilibrio en la relación entre los intereses propios de la Administración tributaria con aquellos propios de los contribuyentes y en especial con la libertad negocial en la que amparan sus actuaciones. Del mismo modo debe ser logrado otro equilibrio similar entre la certeza y la congruencia legal, pues, no olvidemos, que una estricta certeza legal, a nivel nacional como Europeo, no hace sino favorecer la ejecución de prácticas abusivas o elusivas al resultar inaplicables a las novedosas, complejas y en ocasiones abstractas estructuras que esconden conductas en fraude de ley tributaria o *abuse of law* como consecuencia de la falta de capacidad de

adaptación a la realidad que le ha tocado conocer, y es que la certeza no se adapta, de ninguna manera, a la realidad económica y social en continuo cambio.

Ni que decir tiene que, tanto en pro de la congruencia legal como en pro de la certeza legal, será la autoridad tributaria y/o el juez o tribunal nacional quien se encargará de ir adaptando a la realidad económico-social del momento la literalidad de la norma anti-abuso, mediante la interpretación y aplicación teleológica de los elementos antijurídicos, en especial aquel referido a la artificialidad.

5. 5. 2. 5. Protección de la autonomía negocial o autonomía de la voluntad

Otra de las justificaciones afirma que la adopción de una cláusula general anti-abuso permitiría alcanzar un equilibrio entre la protección de la integridad fiscal y la libertad o derecho de los contribuyentes a organizar y disponer de su patrimonio de aquella forma que le reporte un mayor ahorro tributario mediante las distintas opciones o vías ofrecidas por el Ordenamiento¹⁴⁶. Tan relevante es el asunto que se puede llegar a dar el caso de que se ignore la relevancia de tal autonomía privándola de todo su sentido a través del empleo de teorías jurisprudenciales o aparentes principios generales que logran suspender o restringir sus efectos, como podría ser el caso de la teoría sobre la prohibición del abuso de derecho considerada como principio general. Se quiera o no entender, la autonomía negocial se constituye como elemento *sine qua non* en la dinámica económica, cuestión que se manifiesta, entre otras formas, a través del aumento de la riqueza económica y por ende a través de manifestaciones de capacidad económica, elemento que sin lugar a dudas juega un especial papel en el proceso de consecución y desarrollo del Mercado Interior.

Es por ello por lo que se debe buscar el referido equilibrio, a través, al menos teóricamente, de la codificación legal que garantiza la certeza del derecho¹⁴⁷ y por ende la seguridad jurídica del contribuyente.

¹⁴⁶ Pérez Royo, F. *L'esperienza spagnola*, en Di Pietro, A. *L'elusione Fiscale nell'esperienza europea*. op. cit. Pág. 182.

¹⁴⁷ Cuando hablamos de certeza del derecho en este contexto nos referimos a su carácter como razonable, simple y estable, así como a la capacidad de prever las consecuencias que de él pueden derivarse. Véase Losurdo, F. *Il divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo. Storia e giurisprudenza*. Giappichelli. 2011 [Torino] Pág. 147

5. 6. ¿Resulta oportuno codificar la cláusula general anti-abuso?

Al respecto de tal codificación en el marco europeo tenemos que decir que no todos los pronunciamientos doctrinales han sido positivos. Tan es así que hay quien considera desacertado el proceder a la referida codificación, ya que suponen que éstas no contribuyen al interés general de prevenir y luchar contra las conductas elusivas, interés que únicamente estará cubierto si el sistema tributario se caracteriza por la certeza y la claridad de sus disposiciones, parámetros que derivarían directamente en la seguridad jurídica del interesado en la realización de sus actividades económicas¹⁴⁸.

La excesiva incerteza e inseguridad derivada de la codificación y empleo de cláusulas generales anti-abuso se debe a la deficiencia de la técnica legislativa empleada en su elaboración, pues, como tuvimos ocasión de ver con anterioridad, la redacción de las mismas se caracteriza por el empleo desmesurado de conceptos jurídicos indeterminados, técnica que deriva en una auténtica desjuridificación del Derecho Tributario, ya que problemas prácticos referidos a la aplicación del derecho pretenden ser resueltos a través de la actividad legislativa en el sentido estricto del término, cuando nuestro Ordenamiento gozaría de otros instrumentos más tradicionales al efecto, nos referimos a aquellos procedentes de la teoría general del derecho¹⁴⁹, dichos autores se refieren a instrumentos clásicos como la correcta interpretación de las normas y la correcta calificación de los supuestos de hecho¹⁵⁰.

¹⁴⁸ Ferreiro, Lapatza, J. J. *Prólogo*, en García Novoa, C. *La cláusula antielusión...* . op. cit. Pág. 15 y 16

¹⁴⁹ Espejo Poyato, I. *La jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo ...* , en Collado Yurrita, M. A. et al. *La Lucha contra el Fraude Fiscal...* . op. cit. Pág. 69

¹⁵⁰ Pérez Royo, F. «La doctrina de los Lores sobre la Elusión Fiscal. Examen de casos recientes» *Quincena Fiscal. Aranzadi*. 2005. Núm. 10

Palao Taboada, C. «Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de reorganizaciones empresariales» *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. 2002. Núm. 235. Pág. 63 y ss.

Martinengo, S. «L'abuso del diritto in Germania ... » op. cit. Pág. 677

También hay quien ha considerado, principalmente en Ordenamientos de tradición Common Law, que con la existencia de una teoría jurisprudencial anti-elusiva no resultaría necesario la codificación de la referida cláusula, sin embargo consideramos que se equivocan, aunque dicha cláusula encuentre su base en la teoría misma, ya que la teoría jurisprudencial se caracteriza por su elevado grado de incerteza, carácter que debe ser eliminado a través de su codificación en aras de la protección de la seguridad jurídica del interesado, seguridad que también sería vulnerada en caso de aplicación directa de la referida teoría jurisprudencial al suponer un alto y amplio grado de discrecionalidad en manos del juez.

Pese a lo expuesto, no se puede dar una respuesta definitiva a la cuestión referida sobre la procedencia o improcedencia de la codificación de la referida disposición anti-abuso, ya que su eficacia y efectividad no depende, únicamente, de sí misma, sino también del resto del Ordenamiento Jurídico nacional, así como de la valía, disciplina y eficacia de la administración tributaria que corresponda. Por ello, es por lo que podemos afirmar que la experiencia de dicha cláusula es diferente en cada uno de los EEMM¹⁵¹.

Tradicionalmente, la principal excusa que se ha vertido al efecto ha sido que la codificación o positivización de ésta derivaría en una falta de atractivo en lo que a la captación de capital extranjero se refiere, ya que aquel interesado en efectuar una inversión tendería a analizar el coste fiscal de la operación y los oportunos ahorros o ventajas fiscales que de ello pudiera obtener, por lo que la existencia de la referida disposición podría coartar en cierto modo a los flujos de capital y movimientos inversores. Así como en el aumento de los costes de gestión *compliance* en manos del contribuyente

¹⁵¹ Arnold, B. *A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)*, en Avery Jones, J., Harries, P. y Oliver, D. *Comparative Perspective on Revenue Law ...* . op. cit. Pág. 12

Éstas serían las principales consecuencias derivadas de la codificación, ya que el resto no constituirían otra cosa que beneficios y ventajas derivadas de los principios que la justifican, pues, como expusimos anteriormente, el hecho de que ésta se encuentre recogida en una norma con rango de ley no otorga otra cosa que un efecto disuasorio *ex ante* –el contribuyente conocería de ella– y *ex post* –la administración tributaria la aplicaría en caso de identificar la materialización de su supuesto de hecho– control que no tendría lugar si la lucha contra la elusión fiscal se llevase a cabo a través de la aplicación de las técnicas propias de la teoría general del derecho o mediante la aplicación de las teorías jurisprudenciales sobre la materia¹⁵².

En base también al principio de legalidad y al principio de certeza, siempre, claro está, que los mismos estén vinculados a una técnica legislativa depurada y adecuada se lograría, como afirmo PISTONE, una mayor ductilidad y adaptabilidad a una gran multitud de prácticas anti-elusivas, al tener mayor estabilidad en el tiempo¹⁵³.

Pese a las razones que puedan apoyar o justificar la codificación de dicha medida, no se debe olvidar que la cuestión es más que crítica, pues es bien sabido que las medidas o instrumentos de lucha contra las conductas elusivas o abusivas afecta, directa o indirectamente, a la elasticidad y eficiencia del sistema tributario nacional, si dichas medidas son muy estrictas la elasticidad se puede ver mermada, al igual que si son muy rígidas la eficiencia del sistema se podría ver entre dicho. De ello se puede concluir, que a la hora de codificar o legislar una medida de este tipo se deberá buscar un punto de equilibrio entre la eficacia y la elasticidad del sistema tributaria¹⁵⁴, con el fin de evitar que éste pierda sus características y cualidades que le son propias.

¹⁵² García Novoa, C. La cláusula antielusiva op. cit. Pág. 265

Cruz Padial, I. y Bahía Almansa, B. *Cláusulas antielusivas generales* ... , en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M. A. et al. *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. op. cit. Pág. 491

¹⁵³ Pistone, P. *Abuso del Diritto* op. cit. Pág. 22

¹⁵⁴ Lampreave Márquez, P. *Las medidas para contrarrestar la elusión y la evasión fiscal en los Estado Unidos y los países emergentes (con especial incidencia en las doctrinas aplicadas por los Tribunales)*, en García-Herrera Blanco, C. (coord.) *Encuentro de derecho Financiero y Tributario (2ª ED.) Las medidas de lucha contra el fraude fiscal (2º ED). Fraude Fiscal: Dimensión Internacional*. Documentos. Instituto de Estudios Fiscal.es N°. 17. 2013. Pág. 39

En conclusión, la codificación de la referida teoría como cláusula general anti-abuso está más que justificada, si así no fuera la teoría jurisprudencial únicamente tendría una aplicación *ex post*, es decir, una vez que el interesado o contribuyente a efectuado la operación, desencadenándose una valoración y calificación retroactiva de la misma, lo que supondría la vulneración de la certeza y seguridad jurídica de éste¹⁵⁵. Sea como fuera la decisión final de los EEMM ha legislar una cláusula general anti-abuso en sus respectivos Ordenamientos conforme al Derecho Europeo, lo que si es cierto, como ya ha afirmado la doctrina, que el modelo *continental* de cláusula anti-elusiva o anti-abuso, a diferencia de las técnicas aplicadas en los países de *Common Law*, otorga mayores garantías a las exigencias de certeza y seguridad jurídica¹⁵⁶, garantías que son las que se quieren perseguir a través de la referida codificación.

Por lo tanto, el codificar la referida teoría anti-abusiva garantizaría, en mayor medida, la confianza, certeza y seguridad jurídica del contribuyente en y para nuestro Ordenamiento.

Entendemos, en base a todos los motivos expuestos con anterioridad, que como consecuencia del escaso nivel de armonización en fiscalidad directa en el ámbito de la UE y con vistas a proteger el interés fiscal de los EEMM, la codificación de una cláusula anti-abuso resulta esencial¹⁵⁷. Es más, la propia Comisión Europea ha reconocido que el hecho de codificar la cláusula anti-abuso conforme a la Recomendación de 2012 supone que la misma es completamente conforme al Derecho Europeo, particularmente conforme a las limitaciones impuestas por el TJUE¹⁵⁸, lo que se traduce en mayores cotas de certeza, reducción de costes administrativos y de *compliance* por parte del contribuyente como de la administración tributaria, lo que a su vez derivaría en beneficio del mercado interior.

¹⁵⁵ Frasoni, G. «Apunti su abuso di diritto e ... » op. cit. Pág. 942

¹⁵⁶ Tesauro, E. *Istituzioni di Diritto Tributario I*. op. cit. Pág. 49

¹⁵⁷ García-Herrera, C. y Herrera, P. M. «Is tax fairness in Europe under siege? ... » op. cit. Pág. 57

¹⁵⁸ Platform for Tax Good Governance. Discussion paper on General Anti-Abuse Rules (GAAR) Meeting of 19 December 2014. Bruselas. DOC: Platform/12/2014/EN. Pág. 3.

Confirmada la necesidad de codificar la referida cláusula anti-abuso no quiere decir que la misma sea suficiente para luchar y acabar con las prácticas elusivas y abusiva, ya que ante el estado de la economía actual, caracterizada por ser una economía global, así como consecuencia del estado de los procesos de integración económico-políticos, Europeo e internacional, se deberán adoptar medidas multilaterales o al menos bilaterales¹⁵⁹ con las que efectuar una efectiva y correcta coordinación fiscal¹⁶⁰ pese a la soberanía tributaria que ello implique renunciar.

Efectivamente, la lucha contra el abuso de derecho o elusión fiscal no depende, en exclusiva, de este tipo de cláusulas, sino que también se requiere de una mejora en la técnica legislativa; mejora de los mecanismos de información, asistencia y transparencia para con los contribuyentes; y de un diseño e implementación de la política fiscal basada en la estabilidad normativa.

5. 6. 1. Relación entre el principio sobre la prohibición del abuso de Derecho Europeo en materia no armonizada y la cláusula general anti-abuso nacional

De las razones expuestas por las que se debe introducir una cláusula general anti-abuso en los Ordenamientos nacional y de la calificación de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo en materia no armonizada como principio interpretativo, podemos imaginarnos la relación que existe entre ambos, pues, como afirmó RODOTÀ, «*le clausole generali non sono principi, anzi sono destinate ad operare nell'ambito dei principi*»¹⁶¹.

¹⁵⁹ La práctica nos dice que los acuerdos bilaterales, principalmente los Convenios Internacionales para evitar la Doble Imposición, no han sido suficientes para prevenir y luchar contra las prácticas elusivas, sino al contrario, éstos han sido empleados con el fin de realizar operaciones triangulares con las que beneficiarse de los regímenes tributarios atractivos presentes en ciertos EEMM. No obstante, parece que las tornas cambian a raíz del proyecto BEPS, pues, como tuvimos ocasión de exponer en el Capítulo III, está previsto un modelo de cláusula anti-elusiva general a incluir en los CDIs, sin embargo, y pese a esta magnífica medida, se deberá atender a los límites y requisitos fijados por el Derecho Europeo si queremos que este tipo de cláusula sea totalmente admitida en los Ordenamientos de los EEMM, ya que de no ser así se podría derivar en incumplimientos notorios del Derecho que rige la Unión.

¹⁶⁰ Pistone, P. «Expected and Unexpected Developments of European Integration in the Field of Direct Taxes» *Intertax*. 2007. Vol. 35. Núm. 2. Pág. 70 y ss.

¹⁶¹ Rodotà, S. «Il tempo delle clausole generali» *Rivista Critica di Diritto Privato*. 1987. Núm. 109. Pág. 709 – 733.

Si bien es cierto que si la teoría sobre el abuso del Derecho Europeo fuera calificada como principio general acabaría con la problemática y evitaría que la situación a la que nos enfrentamos fuese tan complicada y crítica.

En este epígrafe afrontamos, como expuso VELLUZZI, la muy controvertida relación entre cláusula general y principio, donde «*si cerca, cioè, di individuare un tratto differenziale che consenta sempre, in ogni circostanza, di stabilire che si è in presenza di un principio del diritto (e quindi non di una clausola generale), oppure che si è in presenza di una clausola generale (e quindi non di un principio del diritto)*»¹⁶².

Si hacemos una integración de lo expuesto en el capítulo cuarto con lo expuesto en éste, podemos concluir que tanto el principio interpretativo europeo como la cláusula anti-abuso general persiguen un mismo objetivo, la lucha contra las prácticas o técnicas elusivas en fraude de ley tributaria a través de la interpretación teleológica de la norma de cobertura y de aquella eludida y mediante la recalificación, a efectos tributarios, de la operación para recalcular, así, la deuda o carga tributaria correspondiente.

Sin embargo, hemos concluido que el principio interpretativo europeo no encuentra una aplicación directa en los Ordenamientos nacionales para acabar, de forma *ex post*, con aquellas conductas elusivas descubiertas por las autoridades tributarias nacionales, la aplicación de aquel principio europeo únicamente permitiría la interpretación de la normativa, sea con carácter previo a la operación como cuando ésta ha sido ejecutada, pero ello sería insuficiente para reprimir la conducta, ya que la recalificación de la misma únicamente podría ser efectuada por la propia autoridad nacional y en aras de todos y cada uno de los derechos que garantizan la posición e intereses del contribuyente. Ello se debe, a que la cláusula general se constituye como potestad especial para perseguir y reprimir las prácticas elusivas, no sólo como potestad interpretativa y calificativa, ambas de carácter ordinario de la Administración, de la operación u operaciones puestas en entre dicho.

¹⁶² Velluzzi, V. *Le Clausole Generali. Semantica e Politica del Diritto*. Giuffrè. 2010 [Milán] Pág. 74.

Aquella habilitación que otorga la cláusula general a la Administración pública se debe a la estructura propia de la cláusula, la cual ésta compuesta por elementos valorativos o *valutativi* que se integran en su propio enunciado normativo y en el conjunto de normas involucradas a la hora de determinar la concurrencia de una práctica o conducta elusiva. En cambio, el principio europeo no está compuesto de tales principios, sino de una orientación teleológica basada en el fin y objetivo de la norma eludida y de aquella de cobertura como de la práctica u operación en tela de juicio. La cuestión resulta más complicada de lo que parece, ya que, como vimos en el desarrollo del capítulo IV, el TJUE en el desarrollo del principio sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo sí que ha hecho referencia a elementos valorativos, aquellos establecidos en los *numerus apertus* de la cláusula propuesta por la Comisión en la Recomendación de 6 de diciembre de 2012, pero tengamos en cuenta que éstos se derivan del propio principio en sí mismo, sino de la interpretación conforme al mismo de diversas cláusulas, principalmente especiales, de los EEMM que habían sido puestas en entre dicho de cara al TJUE.

Tan es así, que en base a las justificaciones que expusimos anteriormente, especialmente aquella de garantizar el reparto de competencias entre UE y EEMM, garantizar la separación de poderes y la consecución del Mercado Interior, así como el principio de legalidad tributaria y la seguridad jurídica del contribuyente, obligan a que entre el principio europeo y la cláusula nacional exista una diferencia adicional, diferencia que se refiere a la necesaria intervención de la autoridad legislativa nacional para habilitar a su administración tributaria a actuar como anteriormente hemos referido. Retomamos de este modo las palabras de MUNARI con el fin de clarificar la referida relación, dicho autor ha expuesto, acertadamente que en todos los asuntos en los que el TJUE se enfrenta a supuestos de elusión fiscal o fraude de ley tributaria «[...] *si analizzano sempre specifiche condotte poste in essere in forza di regole di diritto positivo previste a livello di Unione europea, e se ne valuta la legittimità (delle condotte, quindi, e non degli atti) alla luce del predetto principio*»¹⁶³, lo que significa que para que la referida teoría o principio interpretativo despliegue sus efectos, entendamos aquellos de naturaleza recalificadora, requiere de una habilitación legal,

¹⁶³ Munari, F. «Il Divieto di Abuso del Diritto nell'Ordinamento dell'Unione Europea» *Diritto e Pratica Tributaria*. 2015. Núm. 4. Pág. 10519 y ss.

habilitación legal a la que responde la codificación del mismo como cláusula anti-abusiva general en los Ordenamientos nacionales.

Merece la pena referirnos a PALAO TABOADA, quien expuso que «[...] *la actividad económica y social, exige seguridad jurídica; ésta se erige, en consecuencia, en principio supremo del ordenamiento: sólo valdrán las limitaciones de la autonomía de la voluntad expresa y taxativamente previstas en las leyes; se recortan paralelamente las facultades de la Administración*»¹⁶⁴ y en especial su arbitrariedad. De no ser así, estaríamos presenciando un escenario caracterizado por un poder desmesurado de la Administración tributaria, quien trataría de identificar conductas elusivas en cualquier tipo de operación que conllevara un ahorro tributario, lo que supondría a su vez, una auténtica restricción no justificada a la consecución y desarrollo del Mercado Interior al ignorarse toda justificación sobre las restricciones a las libertades fundamentales que hayan sido admitidas por el TJUE. Todo ello, claro está, en detrimento de la seguridad jurídica del contribuyente, quien desconocería, en todo caso, el porvenir de sus operaciones, ya que el valor o criterio que regiría la procedencia de las mismas sería la suerte y no el conocimiento certero y previo de la legislación aplicable.

De todo lo expuesto se puede ver la íntima relación entre el principio interpretativo sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo y la cláusula anti-abuso general nacional, ambos persiguen el mismo objetivo e, incluso, aquel principio europeo está presente en los Ordenamientos nacionales como consecuencia de la interpretación orientada y conforme a Derecho Europeo que se debe hacer de toda disposición o norma nacional con el fin de garantizar la unidad y eficacia de aquel derecho supranacional. Adicionalmente, esta íntima relación entre ambas figuras se debe, también, como bien afirmó VELLUZZI, «[...] *che di regola le clausole generali operano all'interno dei confini fissati dai principi, purchè si chiarisca che in tal guisa i principi sono considerati norme di particolare rilevanza per un ordinamento giuridico o per un settore dello stesso e che tale rilevanza non dipende dalla presenza nella loro formulazione di termini valutativi; e aggiungendo che le clausole generali che non*

¹⁶⁴ Palao Taboada, C. *La aplicación de las normas tributarias ...* . op. cit. Pág. 95.

hanno il carattere necessario per assurgere al ruolo di principi operano, di conseguenza, all'interno del quadro delineato dai principi medesimi»¹⁶⁵.

5. 7. Efectos derivados de la aplicación de la cláusula general anti-abuso a una conducta particular

La aplicación de una cláusula anti-abuso codificada conforme a los requisitos establecidos por el TJUE tendría los efectos particulares que han sido establecidos por él mismo.

En este epígrafe analizaremos los efectos desde el punto de vista del Derecho Tributario, dejando totalmente de lado los efectos desde la óptica civilística, donde será necesario efectuar un análisis pormenorizado de la causa negocial y otros elementos conforme a la naturaleza jurídica del instrumento jurídico empleado con vistas a declarar su nulidad, anulabilidad o completa validez, pues la improcedencia conforme al Derecho Tributario no significa que también lo sea con respecto al Derecho Civil.

5. 7. 1. El carácter inoponible del acto frente a la Administración Tributaria

Para que la cláusula anti-abuso pueda desplegar sus efectos, en primer lugar será necesario interpretar, de forma teleológica, las disposiciones europeas y nacionales que entran en juego con el fin de identificar sus fines y objetivos, así como sus límites intrínsecos, labor que estará fiscalizada y controlada por los jueces y tribunales nacionales y en última instancia, y en su caso, por el propio TJUE. Una vez identificados tales fines y objetivos se deberán comparar con aquellos que persigue la conducta o conjunto de las mismas sometidas a valoración. Si el resultado de dicha comparación es contradictorio al no casar los objetivos y fines de una con los de otra entrará en aplicación la cláusula anti-abuso y por ende los efectos derivados de ésta.

¹⁶⁵ Velluzzi, V. *Le Clausole Generali*. op. cit. Pág. 81.

El punto de partida es el efecto derivado de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo propiamente dicha, nos referimos a aquella teoría que fue establecida en el asunto *Emsland Stärke*, según la cual cuando se prueba que una operación tiene como objetivo la obtención de una ventaja fiscal contraria a los objetivos de la disposición o normativa europea en cuestión la protección otorgada por ésta será negada¹⁶⁶. En este sentido, el primero de los efectos derivados de la aplicación de la cláusula sería la inoponibilidad frente a la Administración tributaria, ésta denota la nulidad relativa de un acto determinado, nulidad que no debe confundirse con aquella a efectos civiles, pues la validez civil del negocio o contrato en particular no se pone en entredicho¹⁶⁷, al resultar ello competencia de las autoridades judiciales civiles quienes determinarán la validez del contrato o negocio en base a la concurrencia o no de la causa del mismo, y de otros elementos, es decir, si éste se ha efectuado para la consecución del fin económico-social que le es propio¹⁶⁸.

Téngase en cuenta que si el efecto de la conducta elusiva o en fraude de ley fuera la nulidad del contrato o negocio, éste sería calificado como un efecto desproporcionado para el contribuyente¹⁶⁹.

5. 7. 2. La recalificación tributaria

El siguiente de los efectos sería la recalificación a efectos tributarios de la conducta elusiva o abusiva y en base a aquella normativa o disposición que se ha pretendido eludir mediante una comparación entre la conducta efectuada y abusiva o elusiva y aquella que resulta totalmente adecuada y conforme a la ley, ya que sería ésta la única vía posible para lograr una vinculación con respecto a la Administración

¹⁶⁶ STJUE de 16 de marzo de 2006, asunto *Emsland Stärke*, causa C-94/05, párrafo 42.

¹⁶⁷ Lovisolo, A. «Il principio di matrice comunitaria dell-abuso del diritto entra nell'Ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte» *Diritto e Pratica Tributaria*. 2007. Núm. II. Pág. 743.

¹⁶⁸ Téngase en cuenta que la exclusión de la nulidad civil como efecto derivado de la represión de las conductas en fraude de ley o en abuso del derecho ha levado más que críticas, en especial en Italia, donde la Corte de Casación italiana, en la sentencia de 25 de abril de 2005 núm. 20398 y en aquella de 25 de octubre de 2005 núm. 22932, empleó la nulidad civil con el fin de denegar la validez legal a aquellas conductas efectuadas en fraude de ley tributaria, lo cual resultó más que criticado como la doctrina. Véase la evolución jurisprudencial expuesta en el capítulo VII al respecto.

¹⁶⁹ Tabellini, P. *L'elusione della norma tributaria*. Giuffrè. 2007 [Milán]. Pág. 335 – 337.

referida¹⁷⁰. Con tal recalificación lo que se logra no es otra cosa que restablecer la conducta u operación conforme a aquella que debería haber sido desde un principio¹⁷¹, es decir, supone una ineficacia relativa, no completa, frente a la Administración tributaria. Es por ello por lo que se afirma que la cláusula anti-abusiva o anti-elusiva va mucho más allá que el principio sobre la prohibición de abuso del derecho, al otorgar a la administración tributaria y al juez la facultad de calificar, nuevamente, y conforme a la ley la operación objeto de análisis¹⁷².

El acto de recalificar proviene de la institución de la calificación, también recogida en nuestra LGT, y se entiende como el acto a través del cual se trata de resolver la «*inconsistencia entre la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, esto es, la realidad y la forma o denominación otorgada por los interesados, incorporando el mandato al aplicador de la norma de atender a la primera*»¹⁷³, determinando, a su vez, que norma jurídica resulta aplicable al supuesto.

La recalificación se debe a que declarar la nulidad del acto o negocio, o conjunto de los mismos, en el ámbito tributario no procedería, como en cambio procedería en materia civil, ello se debe a que las normas de tributarias no se califican como normas de *ius cogens* o imperativas.

Esta labor de recalificación únicamente puede operar o ser aplicada sobre aquella parte de la conducta o de la transacción que ha sido calificada como abusiva, ya que de aplicarse a la totalidad de la misma, existiendo partes de éstas que no pueden ser catalogadas como *wholly artificial arrangements*, se estaría produciendo una violación del principio de proporcionalidad¹⁷⁴, recalificación que se efectuará de acuerdo a la naturaleza jurídica que le es propia al negocio jurídico en cuestión y que le es otorgada

¹⁷⁰ El efecto de la recalificación se da tanto en materia armonizada, STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 94; como en materia no armonizada, STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group*, causa C-525/04, párrafo 80.

¹⁷¹ Beghin, M. *L'Elusione Fiscale e ...* . op. cit. Pág. 109

STJUE de 16 de marzo de 2006, asunto *Emsland Stärke*, causa C-94/05, párrafo 56.

STJUE de 22 de diciembre de 2010, asunto *Weald Leasing*, causa C-103/09, párrafo 48.

¹⁷² Dourado, A. P. *A Single Principle of Abuse in European Union Law ...*, en de la Feria, R. y Vogenauer, S. *Prohibition of Abuse of Law...* . op. cit. Pág. 478

¹⁷³ Ruíz Almendral, V. *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen ...* . op. cit. Pág. 56.

¹⁷⁴ Véase la STJUE de , asunto *Halifax*, causa C- , párrafo 94; y STJUE de m asunto *Weald Leasing*, causa C-103/69.

por el propio Ordenamiento de acuerdo a las normas civiles y mercantiles, un negocio no puede tener una naturaleza jurídica-tributaria diferente de aquella jurídica *stricto sensu* que le corresponde desde el punto de vista civil, mercantil o laboral, garantizándose, de esta forma, la unidad del Ordenamiento jurídico¹⁷⁵.

De este modo la recalificación logra otorgar el tratamiento tributario correspondiente a aquella conducta en un principio elusiva, no se trata, como afirma parte de la doctrina, de colmar una laguna, ya que, como expusimos con anterioridad, éstas serán colmadas a través de una depurada técnica legislativa.

El proceso de recalificación se basa, en un primer lugar, en la calificación del negocio o conjunto de los mismos a través de los cuales se instrumentaliza la operación, para después proseguir con la interpretación del tipo legal, es decir, la norma de cobertura y la norma eludida con el fin de delimitar sus límites de aplicación, por lo que se requerirá de una interpretación teleológica para identificar, así, los fines y objetivos de ambas normas, interpretación que nos permitirá identificar la disposición normativa que en mejor medida comprende la conducta u operación bajo análisis.

En dicho proceso de recalificación, lo que aparentemente no deberá realizar en ningún momento la Administración tributaria es proceder al análisis y calificación del negocio o instrumento empleado por el contribuyente, pues tal cuestión cae en ámbito de Derecho Civil, ámbito en el que dicha administración no tiene la suficiente capacidad y competencia, sin embargo, en la práctica ésta se verá obligada a analizar la naturaleza jurídica civil de éstos con el fin de identificarlos con un hecho impositivo u otro, por lo que indirectamente se inmiscuirá en materia civilística¹⁷⁶, lo que se debe a que es a través de la causa negocial como se efectúa el control de la autonomía privada¹⁷⁷.

¹⁷⁵ Delgado Pacheco, A. «Las normas antielusión en la jurisprudencia ... » op. cit. Pág. 23.

¹⁷⁶ Marín Benítez, G. ¿Es lícita la Planificación Fiscal? op. cit. Pág. 212.

¹⁷⁷ Díez Picazo, L. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial I. Introducción y Teoría del Contrato*. Civitas. 1996 [Madrid].

Esta facultad de recalificar la operación en manos, en un principio, de la Administración tributaria y, posteriormente y en su caso, de la autoridad judicial hacen que éstas puedan tener un cierto grado de discrecionalidad, ya que en virtud de los intereses propios del erario público en el momento en el que se efectúa la aplicación de la referida disposición anti-elusiva la percepción, interpretación y valoración del supuesto podría variar¹⁷⁸. Del mismo modo, podría derivarse en que la autoridad judicial se convirtiera en un mero brazo ejecutivo de la administración.

Una vez recalificada la conducta o el acto la Administración procede a la oportuna tasación del mismo con respecto a la normativa tributaria aplicable al caso, modificando las implicaciones fiscales derivadas del negocio efectuado en fraude de ley tributaria en base a su auténtica realidad jurídica, devengándose de éste modo la deuda u obligación tributaria para el contribuyente, quien deberá abonar la misma junto al importe correspondiente en concepto de intereses de demora según prevea la normativa nacional, que serán calculados a partir de la diferencia entre el tributo satisfecho y aquel que procedería conforme a la calificación adecuada, por el período que transcurra entre el final del plazo para el pago voluntario y la fecha del ingreso efectivo del importe.

Ni que decir tiene que en aquel acto administrativo a través del cual la Administración tributaria proceda a la recalificación de la conducta elusiva deberá motivar el por qué de la elusión y la exposición de las disposiciones en las que se basa ésta con el fin de brindar al contribuyente un oportuno y adecuado derecho de defensa.

Como se puede ver, la figura de la recalificación resulta cercana a aquella de la analogía¹⁷⁹, por lo que se deben guardar ciertas cautelas, de ahí la necesidad de contar con una cláusula anti-abuso como tal, codificada, en el Ordenamiento nacional, de no ser así la aplicación de una calificación a efectos tributarios en base a otra disposición caería dentro del ámbito de la analogía, institución prohibida en la totalidad de los Sistemas Tributarios.

¹⁷⁸ Giovannini, A. «Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento» *Rassegna Tributaria*. 2010. Núm. 4. Pág. 989

¹⁷⁹ Fransoni, G. «Spunti in tema di abuso del diritto ... » op. cit. Pág. 411 y 412

Para nosotros la relación entre la recalificación tributaria derivada de la cláusula o norma anti-abuso general y la analogía es inexistente, ya que el término analogía engloba el hecho de aplicar una regulación y unos efectos jurídicos determinados aplicable a un supuesto de hecho recogido como tal en la ley a un supuesto similar al primero y que por ende no se encuentra recogido en la normativa referente.

Desde nuestro punto de vista, consideramos que en materia de recalificación tributaria no se da tal analogía, ya que el acto o negocio, o conjunto de los mismos, en virtud de los que se elude la realización del hecho imponible tipificado como tal no significa que éste no se haya realizado, pues así es al menos en un plano económico-sustantivo no en un plano formal, al basarse en una calificación tributaria incorrecta¹⁸⁰, como requiere la analogía.

También encuentra fundamentación nuestra idea en el hecho de que el límite de la analogía se encuentre allí donde acaba la interpretación y calificación, instituciones que, curiosamente, tienen cabida completa en el fraude de ley, pues, como anteriormente expusimos, los efectos del mismo no son otros que la interpretación y calificación de la norma tributaria eludida y del negocio jurídico o acto realizado en fraude de ley respectivamente, interpretación y calificación que de tener lugar cumplirían los fines que le son propios al fraude de ley, mientras que de resultar insatisfactorios manifestarían que la conducta planteada no obtendrá el carácter de conducta fraudulenta¹⁸¹, sino de economía de opción.

¹⁸⁰ Palao Taboada, C. *La aplicación de las normas tributarias ...* . op. cit. Pág. 40 y 156.

Similar argumentación ofrecen, Ruíz Almendral, V. y Seitz, G. «El fraude a la ley tributaria. ... » op. cit. Pág. 20 y ss.

¹⁸¹ Ello se debe a que, como bien afirmó Palao Taboada, «Calificar es poner una etiqueta a ese acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde. Esta operación, frecuentemente denominada subsunción, no es otra que la elaboración de la premisa menor del silogismo jurídico. Su naturaleza es, pues, esencialmente interpretativa, ya que es el sentido de la norma el que, en vista del concepto supuesto de hecho, determinará el resultado positivo o negativo de la calificación». Véase, Palao Taboada, C. *La aplicación de las norma tributarias ...* . op. cit. Pág. 133 y 138.

Todo lo aquí expuesto en relación a la analogía encuentra sentido en la explicación de PALAO TABOADA, autor que logra diferenciar la analogía en sentido estricto y aquella que podría entrar en juego en materia de fraude de ley, determinar que la primera es aquella que tiene como fin colmar una laguna normativa, mientras que la segunda, la analogía aplicable en materia de fraude de ley, no pretende colmar laguna alguna, ya que la ley defraudada existe¹⁸².

5. 7. 3. ¿Procede o no sancionar las conductas elusivas o en fraude de ley tributaria?

Nos centramos ahora en la posibilidad de sancionar la conducta elusiva o efectuada en fraude de ley tributaria.

Tradicionalmente se ha negado tal posibilidad, al no contemplarse como prohibida la conducta en fraude de ley, es decir, siguiendo la doctrina de HENSEL, aquel que efectúa una conducta en fraude de ley no está vulnerando una prohibición legal¹⁸³, no hay ocultación ni hecho irregular¹⁸⁴, sino que lo que se logra es eludir el nacimiento del hecho imponible, lo que no supone el devengo del crédito tributario¹⁸⁵. Sin embargo, esta visión tradicional se ha dejado de lado como consecuencia de la relevancia de las prácticas elusivas y del importe monetario que éstas suelen arrastrar, ello, como es obvio, en un contexto económico-social caracterizado por la crisis económica y

¹⁸² Palao Taboada, C. La aplicación de las normas tributarias op. cit. Pág. 100.

¹⁸³ Hensel, A. *Derecho Tributario*. op. cit. Pág. 232.

Dentro de la doctrina española, tal postura se ve apoyada por: Palao Taboada, C. «Algunos problemas que plantea la aplicación ... » op. cit. Pág. 136 y 137.

Falcón y Tella, R. «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada de una determinada conducta del contribuyente» *Quincena Fiscal*. 1999. Núm. 10. Pág. 7.

En la doctrina italiana también tenemos quien sostiene el mismo parecer, Fiorentino, S. *Interpretazione e abuso: precisazioni concettuali e profili distintivi in ambito tributario*, en Di Pietro, A., Fedele, A., Uricchio, F. *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi. Liber amicorum per Andrea Parlato. Vol. I*. Cacucci. 2014 [Bari] Pág. 323 y ss.

¹⁸⁴ Rozas Valdés, J. A. y Anderson, M. «¿Simulación Civil o Recalificación Tributaria?» *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2007. Núm. 18. Pág. 11.

¹⁸⁵ González García, E. «El fraude a la ley ... » op. cit. Pág. 24

García Novoa, C. «La imposibilidad de sancionar penalmente las conductas en fraude a la ley tributaria (la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo)» *Revista Técnica tributaria*. 2005. Núm. 70. Pág. 131.

Simón Acosta, E. «Tributación de operaciones atípicas (Más sobre el abuso de derecho)» *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003. Núm. 575. Pág. 3-4.

Collado Yurrita, M. A. y Patón García, G. *La Cláusula General Antielusión de la Ley General Tributaria. Problemas Aplicativos*, en Collado Yurrita M.A. (Dir.) et al. *La lucha contra el Fraude Fiscal*. op. cit. Pág. 79

En el mismo sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005.

financiera, por lo que más que de un razonamiento jurídico se trata de un tema de política fiscal.

A día de hoy, lo que si es cierto es que la doctrina está totalmente enfrentada¹⁸⁶, por lo que no se puede dar un parecer único. A continuación trataremos de fundamentar nuestra postura en pro del carácter no sancionable del fraude de ley tributaria.

Ciertos autores niegan la sancionabilidad del fraude de ley en base a la prohibición general de la analogía, ya que éstos relacionan fraude de ley con laguna legal y por ende con integración analógica¹⁸⁷. Desde nuestro punto de vista este argumento debe ser rechazado, pues, como expusimos anteriormente, no existe relación alguna entre fraude de ley y analogía.

Consideramos que el argumento central de la imposibilidad de sancionar conductas en fraude de ley tributaria se basa en el principio de tipicidad y certeza al no cumplir con todos los requisitos que éstas reclaman en aquella norma anti-elusiva. Ello se debe a que toda cláusula anti-elusiva o anti-abuso se caracteriza por estar compuesta de conceptos jurídicos indeterminados, por lo que el grado de concreción es insuficiente para cumplir con las exigencias del principio de tipicidad y certeza¹⁸⁸.

Contraria a nuestra consideración sobre la certeza nos encontramos a RUÍZ ALMENDRAL, quien considera que el empleo de conceptos jurídicos indeterminados está ampliamente admitido en Derecho Tributario, cuestión que no ponemos en duda, y que éstos resultan concretizados a través de la norma o normas tributarias que concurren en la conducta elusiva¹⁸⁹. Es sobre esta última afirmación donde manifestamos nuestra absoluta oposición, no se puede pretender que la concretización de un elemento de

¹⁸⁶ A favor: Ferreiro Zapata, J. J. «Economía de opción, fraude de ley, ... » op. cit. Pág. 22 y 23.
García Novoa, C. «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: ... » op. cit. Pág. 26

En contra, Ruíz Toledado, J. I. *El fraude de ley y ...* op. cit. Pág. 211 y 212.

Ruíz Almendral, V. *El fraude a la ley tributaria a examen. ...* op. cit. Pág. 130 y ss.

¹⁸⁷ Así lo considero, entre otros, Ferreiro Laptza, J. J. «Economía de opción, fraude de ley, ... » op. cit. Pág. 22-23.

Palao Taboada, C. «Notas a la Ley 5/1995 de 29 de julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II). ... » op. cit. Pág. 12.

¹⁸⁸ Delgado Pacheco, A. *Las Normas Antielusivas en la Jurisprudencia ...* op. cit. Pág. 43.

¹⁸⁹ Ruíz Almendral, V. *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen. ...* op. cit. Pág. 130-131.

antijuridicidad y a su vez concepto jurídico indeterminado, como puede ser el caso de la artificialidad, depende de las contribuciones que hagan la norma o normas tributarias involucradas, si ello se permitiera estaríamos presenciando, en primera persona, una auténtica violación del principio de seguridad jurídica del contribuyente, principio que, como ya vimos haciendo referencia al asunto *Halifax*, prima en aquellas relaciones de tipo económico o financiero.

Las consideraciones vertidas por RUIZ ALMENDRAL están cercana a la analogía *in peius*¹⁹⁰, ya que el hecho sería reconstruido *a posteriori*, una vez efectuada la operación en fraude de ley tributaria o elusiva, mediante el recuso a la analogía, pues aquella concretización que la autora afirma no se efectuaría sino que con aportaciones de supuestos acaecidos en el pasado a través de una integración analógica, cuestión que no sólo va en contra de la prohibición general de la analogía, sino también de la propia esencia del fraude de ley¹⁹¹.

No estamos solos en la consideración antes expuesta, más al contrario, encontramos el apoyo del Tribunal Constitucional español, quien en su sentencia de 19 de julio de 2000 consideró que un tipo infractor sumamente indeterminado podría resultar contrario a las exigencias de ley cierta derivadas del artículo 25 de la Constitución española, por lo que decidió pronunciarse como sigue «[...] *la posibilidad de sancionar este denominado abuso en la aplicación de la norma tributaria, posibilidad que, en opinión de este Consejo, supone la formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado que puede resultar inconstitucional. [...] La respuesta debe ser negativa pues [...] la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio o impreciso. [...] lex certa' o taxatividad de la descripción de los tipos penales e infractores, mandato que obliga al legislador a llevar a cabo una "descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito que cumpla las exigencias del*

¹⁹⁰ En el mismo sentido nos encontramos con: Falcón y Tella, R. «El fraude de ley o “conflicto en la aplicación de la norma” y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005» *Quincena Fiscal*. 2005. Núm. 12 y 13.

Ferreiro Lapatza, J. J. «El abuso en la aplicación de la noma tributaria ... » op. cit. Pág. 12.

¹⁹¹ A tal efecto, el Tribunal Constitucional español, a través de su sentencia 75/1984, rechazaría la construcción analógica de un tipo penal mediante una conducta en fraude de ley, afirmando que «[...] *la utilización de la figura de fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza- para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne por si los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam parte prohibida por el art. 25.1 CE [...]*», lo cual se puede emplear como argumento con el que excluir el carácter sancionable del fraude de ley tributaria.

principio de seguridad jurídica" (STC 133/1987 y STC 53/1994) (...) y, de este modo, permite predecir, con un grado de suficiente certeza "las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa" (STC 116/1993 y STC 53/1994; en el mismo sentido la reciente STC 142/1999)»¹⁹².

Por lo tanto, el régimen sancionatorio en este ámbito debe respetar el imperativo de ley cierta derivado del principio de tipicidad y certeza¹⁹³, garantizando así la seguridad jurídica, en relación con el principio de legalidad y taxatividad¹⁹⁴, requisitos que se pueden ver violados como consecuencia de la falta de exactitud y claridad en la redacción de la cláusula anti-abuso como consecuencia de la ausencia de una depurada técnica legislativa mediante el empleo de conceptos amplios, vagos e indeterminados¹⁹⁵. De este modo, cabe afirmar que la tipicidad de las conductas sancionables exige la descripción de las acciones u omisiones que constituyen la infracción y la sanción que resultaría impuesta, todo ello en aras del principio de tipicidad y de la seguridad jurídica¹⁹⁶.

¹⁹² Como pronunciamientos adicionales del TC en materia de ley cierta podemos destacar, entre otros, a la Sentencia de 19 de julio de 2000, la Sentencia 133/1987 de 21 de julio, la Sentencia 53/1994 de 24 de febrero y la Sentencia 142/1999 de 22 de julio.

¹⁹³ Así lo ha expresado el Tribunal Constitucional español en su Sentencia 120/2005, de 10 de mayo, Fundamento jurídico 4º.

De hecho podemos afirmar que la incerteza de la disposición normativa podría derivar en una eximente de la sanción o más bien la ilegalidad de la misma. En tal sentido, véase a Mondini, A. «L'obiettivo incerteza della norma tributaria ... » op. cit. Pág. 1630 y ss.

Falcon, R. «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de lex certa en materia penal: comentario a la SAP de Barcelona de 31 de julio de 2000» *Quincena Fiscal*. 2001. Núm. 1.

¹⁹⁴ Carinci, A. *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, en *L'abuso del diritto: tra "diritto" e "abuso"* Fondazione Antonio Ueckmar, en el seminario *I Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria*. Pág. 57

Lunghini, G. «Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?» *Rivista Diritto Tributario*. 2006. Núm. 5. Pág. 669.

¹⁹⁵ Sammartino, S. «Sanzionabilità dell'elusione fiscale» *Rassegna Tributaria*. 2015. Núm. 2. Pág. 409

¹⁹⁶ Se puede observar nuestra estricta postura en pro de la seguridad jurídica del contribuyente, sin embargo no toda la doctrina considera que el contribuyente pueda apoyarse en éste en supuestos de elusión fiscal, en base a la artificialidad de su conducta y la ausencia de buena fe en la ejecución de la misma. Así se ha pronunciado Herrera Molina, P. M. y Martín Fernández, J. *El fraude a la ley tributaria en el Derecho Español*, en Soler Roch, M. T. y Serrano Antón, F. *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española ...* . op. cit. Pág. 37 y 38. Debemos reconocer que no apoyamos para nada la postura aquí expuesta, consideramos y consideraremos que en cualquier momento el sujeto estará protegido por la seguridad jurídica y confianza legítima, ya que por el hecho de efectuar una actuación artificial y por una aparente ausencia de buena fe, pues habrá que analizar caso a caso la buena o mala fe del contribuyente, éste tenga que renunciar a los derechos que le sean propios. En sujeto al efectuar la operación en fraude de ley tributaria se basa y apoya en una regulación legal en la que no estaba prevista la sanción o el desamparo jurídico.

Sancionar el fraude de ley sin tener presente los requisitos anteriores supondría ignorar el elemento de la antijuridicidad, elemento esencial en toda norma sancionadora¹⁹⁷.

Ni que decir tiene que la imposición de una sanción depende de que el hecho crítico contemple todos y cada uno de los elementos que conforman el tipo, cuestión que quizás no deja suficientemente claro el supuesto recogido como elusión o fraude de ley en la norma anti-abuso general, ya que éstas se caracterizan por estar formadas por supuestos de hecho estrictamente generales¹⁹⁸, mientras que las normas sancionadoras requieren de formulaciones precisas en las que se delimite de forma clara e inequívoca el hecho ilícito de conformidad a las exigencias derivadas del principio de legalidad.

Así lo ha reconocido el propio TJUE en su sentencia Halifax¹⁹⁹, donde ha venido a decir que ante la presencia de un comportamiento elusivo la aplicación del principio de prohibición de abuso de derecho únicamente puede pretender la recalificación tributaria de la conducta, afirmando que para poder reclamar o requerir una sanción, ésta debe estar fundada en una disposición normativa, clara e inequívoca, en la que debe estar prevista tanto la conducta calificada como infracción, como la consecuencia o sanción derivada de la misma.

Igual pronunciamiento ha compartido la Corte de Casación italiana al afirmar que el principio de legalidad, propio y característico del régimen sancionador tributario y administrativo, no permite aplicar una sanción tributaria cuando no se da una violación de una disposición normativa, por lo que en caso de violación del principio general, como es el caso del abuso de derecho, no precederá la aplicación de sanción alguna²⁰⁰.

Por lo que la solución sería introducir una disposición sancionatoria ad hoc.

¹⁹⁷ García Novoa, C. «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude ... » op. cit. Pág. 23.

¹⁹⁸ Así lo ha reflejado el Tribunal Constitucional español en su Sentencia 75/1984, de 27 de junio, fundamento jurídico 5º.

¹⁹⁹ Véase la Sentencia del TJUE de 21 de febrero de 2006, causa C-255/02, asunto Halifax. Párrafo 93 a 97.

²⁰⁰ Véase la Sentencia de la Corte de Casación Italiana núm. 25537 de 30 de noviembre de 2011.

Pese a lo expuesto, desde nuestro punto de vista afirmamos, aunque será analizado con mayor detenimiento en el capítulo sobre el estudio de derecho comparado, que no procede la aplicación de una sanción en aquellos supuestos de elusión fiscal al no tratarse de una conducta fraudulenta o *contra legem*, pues el contribuyente no ha violado la ley tributaria, sino que ha empleado las mismas de tal forma que le supondría un ahorro tributario, por ello se reconoce que el objetivo de la cláusula anti-abuso no es otro que lograr la igualdad tributaria mediante la recalificación tributaria de la conducta abusiva conforme a lo que desde un principio tendría que haber sido²⁰¹.

Por lo tanto, en caso de elusión tributaria el contribuyente únicamente tendrá que abonar el importe que ha sido dejado de ingresar. Hay quien dice que ello sería insuficiente, ya que en el interin el contribuyente habría sacado partido a la cantidad monetaria eludida, obteniendo un rendimiento de ella, sin embargo esto no significa que deba imponerse una sanción, sino, como mucho, los intereses de demora.

Una vez excluida la posibilidad de sanción administrativa en fraude de ley, cabe preguntarse por su sancionabilidad penal.

De forma genérica, los elementos del tipo penal son el impago del tributo de forma voluntaria, fraudulenta, y que la cuantía exceda el límite de la punibilidad.

Nos encontramos con distintos pronunciamientos del TS, sentencia de 28 de noviembre de 2003, en los que se mantiene que el fraude de ley tributaria, pese a no ser sancionable en vía administrativa, podría resultarlo en vía penal cuando concurren todos y cada uno de los elementos del tipo, exponiendo como sigue *«Pero en todo caso, es necesario reiterar que en el fraude de Ley lo que es atípico es la utilización del procedimiento, como tal, pero no la actuación que encubre, que debe ser calificada por sí misma [...] la respuesta legal al fraude de Ley consiste efectivamente en la aplicación de la norma eludida, pero esta norma debe ser aplicada en su integridad, incluidas obviamente las consecuencias negativas o sancionadoras que el ordenamiento jurídico atribuya al comportamiento efectivamente realizado y encubierto. Es decir, el fraude de*

²⁰¹ Similar razonamiento nos encontramos en la Corte de Casación Italia, sección tributaria, de 12 de noviembre de 2010, núm. 2294.

Ley no es típico o sancionable administrativamente por sí mismo, pero tampoco exime de la responsabilidad penal que corresponda, en su caso, por los actos efectivamente realizados en persecución de un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario al mismo, cuando estos actos por sí solos, revistan todos los caracteres de una infracción penal. En definitiva, en el ámbito penal, la ingeniería fiscal fraudulenta debe ser objeto de sanción, cuando la conducta efectivamente realizada revista por sí misma caracteres delictivos, con independencia de la cobertura formal con la que se haya revestido». Lo importante para el tribunal es «[...] que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor desvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de Ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto (...) si la aplicación de la norma tributaria eludida permite constatar una elusión fraudulenta superior a la cuota típica, concurren ordinariamente los requisitos legales que determinan la aplicación del art. 305 del Código Penal».

El TC se pronunció al respecto en la sentencia 120/2005 de 10 de mayo, diciendo que la elusión del tributo no es suficiente para poder afirmar la tipicidad penal de la conducta y por lo tanto su antijuridicidad, incluso si tal conducta excede de los límites de la punibilidad, ya podría suponer la violación de la legalidad penal, por ello expuso que *«la utilización de la figura del fraude de ley -tributaria o de otra naturaleza- para encajar en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam partem prohibida por el artículo 25.1 C».*

El TC no se quedó ahí, sino que fue más allá al afirmar que el elemento propio y característico de toda defraudación es el elemento subjetivo o ánimo específico de causar el perjuicio, elemento que no se da en el fraude de ley tributaria, como ya hemos estudiado, exponiendo que *«Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos*

ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito».

Del mismo modo, y para concluir, se ha afirmado en multitud de ocasiones que la atipicidad administrativa del fraude a la ley tributaria no supone, obligatoriamente, a la atipicidad penal, pero lo que si sucede es que aquella atipicidad se establece como factor indicativo de la atipicidad penal²⁰².

En conclusión, lo que se pretende con este hilo doctrinal y jurisprudencial no es sino que garantizar las exigencias de legalidad penal en aras de la seguridad jurídica del interesado²⁰³.

²⁰² Entre otras, véase la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo.

²⁰³ Falcón y Tella, R. «El fraude de ley o “conflicto en la aplicación de la norma” ... » op. cit. Pág. 9.

CAPÍTULO VI

EL PROYECTO EUROPEO DE CLÁUSULA GENERAL ANTI-ABUSO

6. 1. Introducción

Expuesta la necesidad de codificar una cláusula general anti-abuso en los Ordenamientos nacionales en materia de fiscalidad directa –no armonizada– conforme a la teoría sobre la prohibición de abuso del Derecho Europeo en su versión de fraude de ley tributaria y en base a la inexistencia de un mecanismo internacional común y unitario, tanto la UE como la OCDE han procedido a elaborar propuestas de cláusulas anti-abuso y anti-elusivas para que sean introducidas en los Ordenamientos nacionales¹.

En este capítulo nos detendremos en analizar únicamente la propuesta Europea, propuesta, consideramos, más avanzada con respecto aquella de la OCDE, pues ésta, a través de la Comisión Europea, en diciembre de 2012 emitió una Recomendación en la que proponía un modelo de cláusula general anti-abuso a ser adoptada por los EEMM², en cambio la OCDE únicamente ha propuesto una cláusula anti-elusión general³ –PPT

¹ Independientemente a las Recomendaciones que invitan a los EEMM miembros a introducir cláusulas anti-elusivas en sus respectivos Ordenamientos, previamente una multitud de estas cláusulas han sido introducidas en Directivas europeas, como por ejemplo en la Directiva Matriz-Filial o en la Directivas sobre fusiones y seguidamente se prevé que suceda lo mismo en la Directiva sobre el ahorro. Del mismo modo, en la esfera Internacional han sido introducidas diversas cláusulas en los Convenio de Doble Imposición, cuestión en donde desarrollo un papel más que relevante los EEUU.

² Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, sobre *planificación fiscal agresiva*, C(2012) 8806 final.

³ OECD (2015) *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*. Action 6 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en> Pág. 55.

La referida propuesta establece como sigue: «*Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention*».

rule– la cual parece haber sufrido una notable modificación con respecto a aquella cláusula sugerida en el primero de los borradores⁴, modificación que parece ignorar por completo la relevancia del Derecho Europeo, pues dicha *PPT rule* podría resultar excesiva y desproporcional con respecto a las exigencias de la teoría de la *rule of reason* y de la prohibición del abuso del derecho elaboradas por el TJUE.

Del mismo modo, no podemos ignorar la propuesta de Directiva elaborada por la Comisión Europea a inicios de enero de 2016⁵, proyecto conocido como la Directiva anti-elusión fiscal, el cual engloba una serie de medidas, entre las que se encuentra un modelo de cláusula anti-elusión general distinto de aquel propuesto en la Recomendación antes referida, cuya principal finalidad no es otra que prevenir y luchar contra las prácticas y estrategias propias de la planificación fiscal agresiva mediante la implementación de un conjunto de medidas anti-elusivas en los Ordenamientos nacionales.

De lo que expondremos en este capítulo y de lo que ya expusimos en el capítulo III y IV se observa que las cláusulas anti-abuso no han sido consideradas como elemento prioritario en la política fiscal ni en la actividad legislativa a nivel Europeo en las últimas décadas, sino que tal necesidad surgiría entorno a los años 2007 y 2012, momento en el que, curiosamente, la crisis económica y financiera mostraba sus resultados. Consecuentemente y ante la necesidad de reforzar las necesidades tributarias y fiscales de los EEMM, la UE, en base al principio de subsidiariedad, dejaría en manos de éstos el poder y competencia de luchar y prevenir la elusión tributaria con la única limitación derivada del triple test de proporcionalidad, en especial de las exigencias de razonabilidad y proporcionalidad.

Como tendremos ocasión de ver, la propuesta de cláusula anti-abusiva general para el modelo de Convenio de la OCDE guarda leves diferencias y similitudes con aquella Europea, especialmente, como diferencia, la ausencia de referencia alguna al carácter *artificial* de la operación, y, como similitud, al elemento referido a la obtención de la ventaja fiscal como *principal objetivo* de la operación o conjunto de éstas.

⁴ Borrador de la Acción núm. 6 del proyecto BEPS sobre: *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, de 14 de marzo de 2014

⁵ Propuesta de Directiva del Consejo sobre *laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*. Bruselas, 28 de enero de 2016. COM(2016) final. 2016/0011 (CMS). Disponible en: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/com_2016_26_en.pdf

La intención que perseguimos con este capítulo no es otra que delimitar los rasgos característicos que toda cláusula general anti-abuso nacional debe cumplir con vistas a satisfacer el principio de efectividad del Derecho Europeo. Para ello nos apoyaremos, principalmente, en la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012, donde se efectúa una recopilación de la doctrina del TJUE proponiendo un modelo de cláusula anti-abuso a adoptar por los EEMM.

6. 2. La Recomendación Europea

La propia Comisión Europea es consciente de los efectos negativos derivados de la imposibilidad de adoptar instrumentos comunes a través de la armonización legal como consecuencia del veto derivado de la unanimidad, tan es así que en la mencionada recomendación se reconoce la dificultad de los EEMM a la hora de luchar contra la erosión de sus bases imponibles como consecuencia de las prácticas elusivas realizadas por sus contribuyentes, en sí la dificultad surge debido a la magnitud o amplitud de las estructuras elusivas, pues de ser estructuras puramente locales o nacionales han pasado a ser estructuras internacionales en las que se ven involucrados, al menos, dos Estados⁶. Es por ello por lo que se afirma que la medida anti-abuso que se adopte deberá ser una medida basada en la cooperación y coordinación entre los EEMM, lográndose así una armonización indirecta.

La referida recomendación deja ver el nivel de consciencia que la propia Unión Europea, a través de la Comisión, tiene acerca de la cuestión referida a la planificación fiscal, al confirmar el carácter legítimo de la misma en la mayoría de los EEMM, así como la importante evolución que ésta ha experimentado al lograr estructuras y técnicas planificadoras más que complejas. No obstante, la propia Comisión Europea no se limita a la anterior afirmación, sino que va más allá, reconociendo que no toda planificación fiscal es legítima, ciertas estructuras de este tipo únicamente persiguen la obtención de una ventaja fiscal contraria a la intención u objetivo de la norma⁷.

Veamos ahora las notas características de esta Recomendación.

⁶ Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre *Planificación Fiscal Agresiva*. op. cit. Considerando 3.

⁷ Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre *Planificación Fiscal Agresiva*. op. cit. Considerando 1.

6. 2. 1. ¿Por qué se actúa a través de una Recomendación?

El empleo del referido instrumento se debe al bien conocido problema legislativo a nivel Europeo en materia de fiscalidad directa, nos referimos al requisito de la unanimidad o veto fiscal. Como consecuencia de este obstáculo la Unión ha tenido que emplear otros instrumentos con los que lograr sus objetivos, aunque para ello deberá superar la problemática derivada de la dificultad de cuadrar los intereses distintos de los Estados que intervienen⁸. En sí, el empleo de la Recomendación responde al proceso de desregulización a través de la elaboración de menos leyes, pero de mayor calidad. De lo que se trata es de reducir la actividad legislativa –entendamos Directivas– a aquellos supuestos en los que sea estrictamente necesario. Para ello la Unión cuenta con un amplio elenco de instrumentos *soft law*, entre los que se encuentra la recomendación⁹.

La UE ha decidido tomar cartas en el asunto a través del instrumento, consideramos más político que jurídico, de la recomendación, instrumento que tienen una naturaleza jurídica particular¹⁰. Estas recomendaciones son una suerte de *invitación* hacia los EEMM para que los mismos actúen en un determinado sentido, en el caso que nos concierne, se trata de una invitación a adoptar un modelo de cláusula normativa con la que luchar contra las conductas elusivas de impuestos¹¹.

⁸ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo sobre *Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa – dentro de la UE y en relación con terceros países*, de 10 de diciembre de 2007, COM(2007)785 final, pág. 1.

⁹ Gribnau, H. *Per una Maggiore Legittimazione della Soft Law nel Diritto Tributario dell'Unione Europea*, en Di Pietro, A. *Per una Costituzione Fiscale Europea*. CEDAM. 2008 [Milán] Pág. 156-157.

¹⁰ Véase el artículo 288 del TFUE.

¹¹ Como veremos más adelante, la Comisión Europea a través de la referida Recomendación invita a introducir en los Ordenamientos nacionales un Cláusula anti-elusiva general como respuesta a la ineficacia e insuficiencia de otros métodos de luchar incapaces de adaptarse a la evolución de las técnicas elusivas. Véase el considerando octavo de la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre *Planificación Fiscal Agresiva*. op. cit.

En sí, este tipo de instrumento *político* no constituye una verdadera fuente de derecho al no producir efecto vinculante alguno, lo que no quiere decir que sean instrumentos legalmente irrelevantes ya que en la práctica suele generar ciertos efectos¹², como aquellos de naturaleza o carácter indirecto capaces de producir resultados o efectos prácticos¹³, de lo que se deriva que en ciertas ocasiones pueda originarse una situación de confianza legítima, con los efectos jurídicos que de ello se extraen, entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

Independientemente de la creación de aquella situación de confianza legítima, el TJUE se ha pronunciado sobre el efecto de éstos, afirmando que los instrumentos de *soft law* «no pueden ser considerados como carentes en absoluto de efectos jurídicos», ya que, continúa afirmando, «los jueces nacionales están obligados a tener en cuenta las recomendaciones a la hora de resolver los litigios de que conocen, sobre todo cuando aquéllas ilustran acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación, o también cuando tienen por objeto completar las disposiciones comunitarias dotadas de fuerza vinculante»¹⁴.

Dicho carácter vinculante también se consigue a través del TJUE cuando dicho tribunal decide aplicar la recomendación en un caso particular, la recomendación pasa a ser un instrumento con plenos efectos, extremo que deriva en que los EEMM acepten y hagan suya dicha recomendación a través de la regulación oportuna con el fin de evitar ulteriores pronunciamientos negativos provenientes del TJUE¹⁵.

Consideramos oportuno verter una pequeña reflexión en torno al principio de subsidiariedad europeo, ya que la codificación a nivel europeo de una cláusula anti-abuso podría suponer la violación del principio de subsidiariedad¹⁶ como principio inspirador del funcionamiento de la UE, se iría más allá de lo necesario en materias

¹² Beveridge, F. y Nott, S *A Hard Look at Soft Law*, en Craig, P. y Harlow, C. *Lawmaking in the European Union*. Kluwer. 1998 [Londres] Pág. 285 a 309

¹³ Gribnau, H. *Per una Maggione Legittimazione ...*, en Di Pietro, A. *Per una Costituzione ...* op. cit. Pág. 160.

¹⁴ Véase la sentencia del TJUE de 13 de diciembre de 1989, causa C-322/88, asunto Grimaldi.

¹⁵ Grau A. y Herrera, P. M. «The link between tax coordination and tax harmonization: limits and alternatives» *EC Tax Review*. 2003. Núm. 1. Pág. 34

¹⁶ Principio recogido en el artículo 5.3 del Tratado de la Unión Europea, cuyo objetivo es medir el nivel de intervención de la propia UE en, especialmente, aquellas competencias compartidas con los EEMM. Grau, A. y Herrera, P. M. «The link between tax coordination and tax harmonization ... » op. cit. Pág. 30 y 31.

estrictamente bajo la competencia de los EEMM. Esta violación no sería directa, pues el modelo de cláusula anti-abuso general europea no se codificaría a tal nivel, la UE únicamente se limita a recomendar su adopción, sino que la violación sería indirecta en un doble sentido, en primer lugar debido al desarrollo jurisprudencial por parte del TJUE de la teoría de prohibición de abuso de derecho y que es la base de la referida cláusula, y en segundo lugar por lograr que los EEMM procedan a recoger en sus respectivos Ordenamientos Jurídicos una cláusula anti-abuso cuyos efectos se desplegarían tanto en materias exclusivas de la UE, como aquellas compartidas o no cedidas.

No obstante, el tiempo será quien ponga de manifiesto el grado de cumplimiento y eficacia de la referida recomendación, tradicionalmente éstas han sido letra muerta en materia de fiscalidad directa¹⁷.

Desde nuestro punto de vista, consideramos que el párrafo anterior explica el por qué de la recomendación que analizamos, ya que son reiterados los pronunciamientos del TJUE que califican como contrarias a Derecho Europeo aquellas cláusulas anti-elusivas nacionales, especialmente de carácter especial, al incumplir los parámetros asentados por la doctrina de dicho órgano, doctrina que, curiosamente, constituye la base y el fundamento de la cláusula anti-abuso propuesta. Por lo tanto, a través de este instrumento de *soft law* lo que se busca no es otra cosa que unificar los parámetros y caracteres propios de aquellas medidas anti-elusivas empleadas por los EEMM.

El empleo de la recomendación para afrontar el problema que analizamos se debe, como dijimos anteriormente, a la dificultad que experimenta la fiscalidad, especialmente la directa, de ser armonizada en la esfera Europea¹⁸, ya que, como bien sabemos, para poder adoptar medidas legislativas en dicha materia se requiere el voto favorable de la totalidad de los miembros¹⁹, unanimidad que se convierte en un veto sobre la facultad de armonizar cuestiones sobre fiscalidad directa y por ende un obstáculo insalvable al proceso de integración. Dicho régimen legislativo ha creado más que problemas en cuestiones relacionadas con la imposición directa, uno de ellos es la

¹⁷ Raponi, D. *La Estrategia de la Unión Europea ...*, en Collado Yurrita, M. A. (dir.) *La lucha contra el Fraude Fiscal. ...* . op. cit. Pág. 19

¹⁸ Di Pietro, A. «Il consenso all'imposizione e la sua legge» *Rassegna Tributaria*. 2012. Núm. 1. Pág. 45

¹⁹ Véase artículo 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

lucha contra las conductas elusivas o abusivas, ya que ante la imposibilidad de adoptar una medida legislativa de efecto directo –piénsese en la Directiva–, se han tenido que emplear otros instrumentos, tales como la doctrina jurisprudencial emanada del TJUE²⁰ –doctrina en la que se basa el modelo de cláusula europea– e instrumentos de naturaleza política, tales como las recomendaciones y los planes de acción europeos, instrumentos caracterizados por su carácter flexible que permiten adaptar con mayor facilidad las medidas a la evolución jurídica que se experimente, ya que el proceso seguido para su elaboración es menos restrictivo y exigente que aquel requerido para instrumentos de *hard law* –Tratados o Directivas–, lo que hace que éstos carezcan de toda fuerza normativa o vinculante.

No todo son opiniones positivas que apoyen el empleo de las recomendaciones como instrumentos de armonización indirecta al resultar más que potencial la alteración tradicional de la *rule of law* y del marco legal y competencial establecido en el seno de la UE.

Así por ejemplo, se reconoce que el empleo de instrumentos de *Soft Law* en general y de las recomendaciones en particular podría alterar el reparto de competencias entre los EEMM y la UE, los referidos instrumentos se podrían emplear para legislar en áreas ajenas a la UE a través del acceso mediante la *puerta trasera*²¹, y más aún cuando los EEMM han manifestado su oposición, negándose a ceder soberanía legislativa en la materia, en los procesos legislativos europeos y por ende fracasados²².

²⁰ Téngase en cuenta que en materia de fiscalidad directa, como consecuencia del veto para lograr una armonización legislativa sobre la materia, se ha empleado la labor del TJUE con el fin de acercar las normativas de los EEMM a través del establecimiento de parámetros comunes, mínimos y obligatorios con los respetar los principios de primacía y eficacia directa del Derecho Comunitario. Por ello, dentro de la fiscalidad directa, se habla de armonización negativa, pues ha sido el TJUE quien ha desarrollado un auténtico papel en la armonización fiscal.

²¹ Martín Jiménez, A. J. *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis*. Kluwer. 1999 [La Haya] Pág. 302 y 309

²² Téngase en cuenta que a día de hoy el concepto de soberanía no se refiere a aquel concepto que surgió en la Europa medieval como concepto político que promovía la independencia de política, legal y económica de las entidades, sino que éste ha experimentado una notable relativización como consecuencia de los procesos de integración regionales como aquel Europeo. Para mayor profundización sobre el asunto consúltese Isenbaert, M. «The Contemporary Meaning of “Sovereignty” in the Supranational Context of the EC as APPLIED to the Income Tax Case Law of th ECJ» *EC Tax Review*. 2009. Núm. 6. Pág. 264.

Esta alteración del posible régimen competencial también se dejaría ver en la misma UE, es decir, entre sus instituciones, si se actúa a través de recomendaciones o instrumentos de *soft law* en general podría resultar que alguna de las instituciones europeas se viera excluida, indirectamente, del proceso de toma de decisiones²³, por ejemplo el Parlamento no interviene en la elaboración de este tipo de instrumentos.

Pese a lo expuesto, la Comisión no sólo pretende salvar el obstáculo de la unanimidad, sino que también busca otorgar orientaciones sobre cómo entender, interpretar y aplicar el Derecho Europeo en materia de abuso del derecho y lucha contra las prácticas elusivas, especialmente con base a los pronunciamientos del TJUE. Se trata de una función que ya comenzó a través de su Comunicación de 2007 sobre la aplicación de las medidas anti-abuso en materia de fiscalidad directa²⁴.

En un primer y general acercamiento hacia la recomendación europea referida, debemos dejar claro que a través de la misma lo que se pretende es invitar a cada uno de los EEMM a introducir una cláusula anti-abuso general en sus respectivos Ordenamientos que les permita desconocer, fiscalmente hablando, aquellos acuerdos *artificiales* adoptados con el propósito principal de eludir el impuesto en cuestión, situación que se dará cuando, independientemente de la intención subjetiva del contribuyente, el negocio o acto jurídico es contrario al objetivo, espíritu o propósito de la disposición tributaria empleada. En sí, la aplicación de dicha cláusula supone un análisis objetivo del negocio o conjunto de los mismos independientemente de la intención subjetiva del contribuyente, lo que prima es la finalidad objetiva de la operación, objetivismo que procede del cambio jurisprudencial operado en sede del TJUE en el desarrollo de la teoría sobre la prohibición del abuso de derecho.

²³ European Parliament Report de 28 de Junio de 2007 sobre *Institutional and legal implications of the use of "soft law" instruments*, elaborado por Ortega Medina, M. Disponible en <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A6-2007-0259&language=EN>.

²⁴ Comunicación de 10 de diciembre de 2007 de la Comisión al Consejo, Parlamento Europeo y Comité Europeo Económico y Social sobre la Aplicación de las Medidas Anti-abuso en el Área de Fiscalidad Directa COM (2007) 785final.

Esta Comunicación encuentra su base sustantiva en los pronunciamientos del TJUE: STJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lankhorst-Hohorst*, causa C-324/00, apartado 57; STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, causa C-524/04; y STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, apartado 87.

Esta recomendación a simple vista únicamente afectaría a aquellos EEMM que carecen de una cláusula de este tipo. Sin embargo ello no es del todo cierto, pues lo que se persigue, aunque sea de forma indirecta, es una suerte de armonización fiscal europea, ya que a través de la recomendación la Comisión Europea sienta las bases de cómo debe ser dicha cláusula a nivel europeo, la misma encuentra su base en la reitera jurisprudencia del TJUE en materia de abuso de derecho, especialmente en el caso *Cadbury* y similares. Ello se debe a que en reiteradas ocasiones el TJUE ha pronunciado la improcedencia conforme a Derecho Europeo de multitud de cláusulas anti-elusivas nacionales, principalmente especiales, no generales. Por ello y ante la imposibilidad de legislar directamente sobre materia tributaria en el seno de la UE como consecuencia del veto derivado de la unanimidad, una de las vías de lograr esta uniformidad tributaria es a través de la armonización negativa del TJUE y a través de las recomendaciones de la Comisión Europea siempre que éstas últimas sean seguidas por los EEMM²⁵.

Por lo tanto, claro queda que el modelo de cláusula europea encuentra su origen en la jurisprudencia comunitaria sobre el abuso de derecho, a través de la cual se niegan los beneficios o ventajas fiscales obtenidos por aquellos contribuyentes que efectúan un acto o negocio que queda fuera de la protección de la norma²⁶.

La cuestión podría parecer contradictoria, si entendemos que la base de la cláusula propuesta en la recomendación encuentra su base o razón de ser en la doctrina sobre el abuso de derecho elaborada y desarrollada por el TJUE, ¿a qué se debe que seguidamente la Comisión recomiende la codificación de una cláusula con tal origen, si dicha jurisprudencia goza de plena eficacia directa? La respuesta a este interrogante la encontramos en el capítulo anterior al mostrar la relación entre el abuso del Derecho Europeo como principio interpretativo y la necesidad de codificar una cláusula anti-abuso en base a ella.

²⁵ Particularmente uno de los objetivos de la Recomendación que analizamos es que los EEMM adopten una cláusula anti-elusión general con el mismo enfoque y con la misma naturaleza jurídica. Véase la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre *Planificación Fiscal Agresiva*. op. cit. Considerando 4.

²⁶ Amtucci, A. *La funzione anti-abuso dell'interpretazione ...*, en *L'abuso del diritto: tra "diritto" e "abuso"*. op. cit. Pág. 39.

En conclusión, la razón de ser del instrumento político-legislativo empleado para invitar a los EEMM a codificar la referida cláusula o adaptar aquella nacional al Derecho Europeo persigue, ante la dificultad de lograr la ansiada armonización legal en materia de fiscalidad directa, una unificación o acercamiento de las legislaciones nacionales en materia anti-elusiva o anti-abusiva, lo que permitiría reducir de forma eficaz las oportunidades de elusión fiscal o planificación fiscal agresiva a nivel Europeo, al mismo tiempo que se protegerían otros principios básicos del Ordenamiento tributario, como por ejemplo la tutela del contribuyente²⁷ y el justo reparto de la carga tributaria, garantizando, de este modo, la consecución y desarrollo del Mercado Interior a través de la observancia del principio de neutralidad en toda operación económica, lo que permitiría, a su vez, potenciar el crecimiento económico en la UE, sin menoscabar para ello a ninguna economía nacional²⁸.

6. 2. 2. Como lograr el carácter vinculante de la Recomendación

Cabría preguntarse si existe vía o método alguno con el que lograr que los EEMM se vean vinculados o sometidos a dar cumplimiento al contenido de la referida recomendación.

Ni que decir tiene que lo que aquí proponemos es más que difícil, pues, como dijimos con anterioridad, la recomendación es un tipo de *soft law* caracterizado por la carencia de efectos vinculantes.

Dando por expuestos y conocidos los pronunciamientos del TJUE sobre la vinculatoriedad indirecta de las recomendaciones, exponemos las siguientes alternativas para hacer de éstas instrumentos eficaces.

²⁷ Altieri, E. «La codificazione del principio dell'abuso del diritto in campo fiscale» *Diritto e pratica Tributaria*. 2012. Núm. 1. Pág. 903

²⁸ Raponi, D. *La Estrategia de la Unión Europea ...*, en Collado Yurrita, M. A. (dir.) *La Lucha contra el Fraude Fiscal. ...* . op. cit. Pág. 15.

Para lograr la referida vinculatoriedad tenemos que tener en cuenta el principio de efectividad y primacía del Derecho Europeo y el principio de lealtad recogido en el artículo 4 del TUE, principios, ambos, que obligan a los EEMM a interpretar el derecho nacional de conformidad al Derecho Europeo, ya que será sólo a través de éstos mecanismos como los objetivos y fines del Mercado Interior y de la UE serían logrados.

A través del principio de lealtad lo que se logra es el compromiso de los EEMM con respecto a lo actuado, dispuesto o decidido por las Instituciones europeas. Estos EEMM cuando comenzaron a formar parte de la UE sabían a lo que se sometían y entre ello a mostrar toda su lealtad con respecto a aquellas prácticas, proyectos, fines y objetivos que se establecieran a nivel europeo. Ni que decir tiene que esto puede suponer, también y al igual que sucede con el principio de subsidiariedad, una violación indirecta de la soberanía aún nacional.

Téngase en cuenta que el principio de lealtad no sólo rige en el contexto legislativo, sino que también en aquel ejecutivo, por lo que la Administración tributaria nacional en su actuación diaria deberá velar por el Derecho Europeo²⁹.

Lo anteriormente expuesto se encuentra reforzado en el hecho de que pese a que la recomendación carezca de efectos vinculantes, según fija el TFUE, el TJUE ha reconocido que las recomendaciones «[...] no pueden, por sí mismas, crear derechos a favor de los justiciables que éstos puedan ejercitar ante los Jueces nacionales. Sin embargo, estos últimos están obligados a tener en cuenta las recomendaciones al resolver los litigios de que conocen, en especial cuando pueden aclarar la interpretación de otras disposiciones nacionales o comunitarias»³⁰.

²⁹ Helminen, M. *EU Tax Law Direct Taxation*. op. cit. Pág. 339

³⁰ Véase, entre otras, la STJUE de 13 de diciembre de 1989, asunto *Grimaldi*, causa C-322/88, párrafo 19.

Es por ello por lo que se afirma que las recomendaciones de la Comisión Europea juegan un papel importante con respecto al Derecho Europeo, desempeñan una labor fundamental al clarificar y unificar los pronunciamientos del TJUE, por lo que también deberán ser tenidas en cuenta a la hora de legislar o interpretar a nivel nacional³¹, en muchas ocasiones éstas son más claras que los pronunciamientos del TJUE, al encontrarse más depuradas.

Otra vía posible para lograr la vinculatoriedad de la recomendación analizada sería a través del principio de cooperación leal en virtud del cual todo EEMM quedaría vinculado y obligado a adoptar medidas, generales o particulares, con las que lograr la consecución de los objetivos del Tratado y aquellos que derivan de las actuaciones efectuadas por las instituciones que conforman la Unión³². Ni que decir tiene que la lucha contra la elusión fiscal o fraude de ley a nivel Europeo podría encontrar cabida, indirectamente, dentro de los objetivos propios del Tratado, pues la integración económica, política y legal se ve mermada por actuaciones de tal calado. Del mismo modo, no cabe duda que la lucha contra la planificación fiscal agresiva ha sido declarada como uno de los objetivos propios de la Comisión, sea a través de la actuación del TAXUD o de la OLAF.

La propuesta planteada no resulta tan firme como teóricamente aparenta, ya que los mismos EEMM a lo largo de los años de historia de la UE no han empleado el principio antes mencionado, no han sido escasos las intenciones y objetivos de la Comisión a lograr con la evolución de la Unión en materia de fiscalidad directa y que a su vez han sido ignorados por los EEMM³³, indiferencia que no hace sino reafirmar el veto fiscal presente en la Unión Europea.

Se trata, una vez más, del conflicto de intereses, principalmente económicos y financieros, entre cada uno de los EEMM, conflicto que da fe de la inexistencia de la Unión Europea como ideal común.

³¹ STJUE de 13 de diciembre de 1989, asunto *Grimaldi*, causa C-322/88, párrafos 16 y 18.

³² Vanistendael, F. *Le Nuove Fonti del Diritto ed il Ruolo dei Principi Comuni nel Diritto Tributario*, en Di Pietro, A. *Per una Costituzione ...* op. cit. Pág.103-104.

³³ Nos referimos a los trabajos de la Comisión, en forma de Resoluciones o Comunicaciones, en materia de fiscalidad directa, como por ejemplo aquel en materia de Exit taxes, Competencia fiscal perjudicial, Planificación fiscal agresiva, Lucha contra la elusión fiscal, y un largo etcétera.

Por último, téngase en cuenta que la vinculatoriedad de medidas anti-abusivas o anti-elusivas de carácter europeo, dado el fracaso de la armonización en fiscalidad directa, se podría lograr a través de la cooperación reforzada en materia de lucha contra el abuso de derecho y prácticas elusivas, materias ambas que no atentan contra los pilares y objetivos de la Unión y del Tratado.

6. 2. 3. ¿Cuál sería el ámbito de aplicación del modelo de cláusula general anti-abuso europea?

El modelo de cláusula europea responde a un ámbito de aplicación más que amplio, engloba aquellas conductas elusivas, en base a su artificialidad, que caen fuera del ámbito de aplicación de las cláusulas anti-elusión específicas, tanto aquellas de origen nacional como aquellas que proceden de instrumentos normativos europeos –nos referimos a las Directivas en materia de fiscalidad– y aquellas que involucren a terceros países pero que guarden un nexo de unión o vinculación con la UE³⁴. Por tanto, el ámbito resulta gozar de una notable amplitud, engloba tanto las situaciones domésticas, nacionales o intra-EU, así como las situaciones en las que se ven involucrados países no miembros de la UE, es decir, se caracteriza por su aplicación holística³⁵.

Con este marcado y amplio ámbito de aplicación se persigue luchar contra aquellas conductas cuyo objetivo sea eludir la aplicación de una norma nacional a través del empleo abusivo de las libertades europeas, debido a la dificultad que los EEMM encuentran a la hora de proteger sus bases tributarias frente a la erosión de las mismas ocasionada por las técnicas elusivas cada vez más complejas empujadas por los contribuyentes, lo que hace que, a pesar de los inmensos esfuerzos por acabar contra dichas conductas, las medidas que son adoptadas no son plenamente eficaces³⁶.

³⁴ Véase Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre *Planificación Fiscal Agresiva*. op. cit. Punto 4.1.

³⁵ Lyons, T. «The financial crisis, tax avoidance ... » op. cit. Pág. 112.

³⁶ Véase Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre *Planificación Fiscal Agresiva*. op. cit. En su recital 3.

Ante este amplio ámbito de aplicación podríamos decir, como ya expusimos en epígrafes anteriores, que nos encontramos ante una violación directa del principio de subsidiariedad, ya que la cláusula europea se estaría extralimitando al cubrir aquellas áreas referidas a situaciones nacionales pero que caen fuera de sus competencias exclusivas, y ello se debe a que según el referido principio la UE debe actuar en el ámbito de las competencias que no le son exclusivas, en la medida en que los objetivos de la acción propuesta no puedan ser logrados suficientemente por la actuación independiente de los EEMM. Pese a lo expuesto, la violación del mencionado principio no estaría del todo clara, ya que los EEMM podrían haber puesto de manifiesto su incapacidad o insuficiencia a la hora de luchar y acabar contra las conductas elusivas, de ahí el creciente interés en la materia.

6. 2. 4. Modelo de cláusula general anti-abuso propuesta por la Comisión Europea: Redacción propuesta

Como era de esperar, la Comisión Europea ha puesto a nuestra disposición un modelo de cláusula general anti-abuso en su Recomendación. Dicha propuesta es como sigue³⁷:

«Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica».

Téngase en cuenta, como ya expusimos en el capítulo V, que la cláusula propuesta por la Comisión Europea no responde al modelo clásico de cláusula general anti-elusión –GAAR– sino más bien aquel propio de la cláusula general anti-abuso –GAA(b)R–, cláusula mucho más detallada y con un ámbito de aplicación más restringida que aquella de corte más clásico, pues la misma se basa, como tendremos ocasión de estudiar, en la artificialidad de la operación o estructura.

³⁷ Véase la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre *Planificación Fiscal Agresiva*. op. cit. Punto 4.2.

En la lectura de la cláusula propuesta podemos observar el problema lingüístico al que nos referimos en el capítulo II, ya que se emplea el término español *evadir* como traducción del término originario inglés *avoidance*. Una vez más la propia Comisión emplea como sinónimos dos conceptos con una naturaleza jurídica totalmente distinta, de ahí la cautela que se debe guardar no sólo en el estudio de la recomendación europea, sino también a la hora de codificar dicha propuesta en el Ordenamiento interno. Tal imprecisión lingüística no se da únicamente en la exposición de la cláusula propuesta, sino que a lo largo de la recomendación, en su versión española, el término evasión o evadir se empleará continuamente como traducción directa del término originario *avoidance*, téngase en cuenta que la traducción más precisa sería *elusión*.

La Comisión Europea no se limita a la proposición del modelo de cláusula anti-abuso general, sino que va más allá con el fin de disipar todo tipo de duda o contradicción, para ello acomete una definición de aquellos términos que integran el modelo propuesto con el fin de evitar potenciales debates doctrinales o jurisprudenciales. La Comisión va bien orientada, lo que quiere evitar es que los conceptos empleados en la redacción de tal cláusula sean calificados como conceptos jurídicos indeterminados, por lo que para ello otorga pequeñas definiciones de aquellos términos que podrían ser más conflictivos y curiosamente parcialmente delimitados por el TJUE, es decir, no se detiene en la creación de nuevos conceptos.

El primero de los términos que la Comisión trata de delimitar es mecanismos, en inglés *arrangements*, por dicho concepto se debe entender cualquier transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento. Dichos conceptos deben entenderse tanto en singular como en plural, es decir, engloban tanto conductas individuales como el conjunto de las mismas, no está haciendo sino que referirse a la conocida teoría de la *steps transactions*. Como vemos se trata de un elenco más que amplio, lo que permite que la cláusula englobe todo tipo de actuación.

El siguiente de los términos a delimitar por la Comisión es el referido a *artificialidad*, concepto que sin lugar a dudas, pese a su aparente delimitación, da mucho que hablar. En este sentido, la Comisión ha entendido que un mecanismo o conjunto de los mismos es artificial cuando no tiene carácter comercial. Pese a lo expuesto, consideramos que la definición de artificialidad goza de una cierta impresión, parece que a simple vista se ha efectuado una traducción literal del concepto original, en lengua inglesa, *lack of commercial substance*.

Desde nuestro punto de vista, puede que la versión original de esta recomendación, aquella en lengua inglesa, goce también de cierta imprecisión, pues con el empleo del término *artificialidad* la Comisión lo que pretende es hacer referencia a la tradicional teoría de *sustancia sobre la forma*, específicamente en las sub-modalidades de sustancia económica o *economic substance*, realidad económica, y aquella referida *business purpose*, conceptos que nada tienen que ver con el carácter comercial o no de una operación³⁸. Por ello, consideramos que la adecuada definición de artificialidad es ausencia de realidad económica, cuya concurrencia se puede apoyar en la prueba de un motivo económico válido –para una mayor profundización en estos conceptos consúltese el capítulo IV–, es decir, la ausencia de una causa real y válida que ampare y justifique el por qué del acto o negocio, o conjunto de los mismos, que han sido empleados.

En sí la artificialidad constituye uno de los aspectos más críticos en la teoría europea sobre la prohibición del abuso de derecho, se trata de un concepto que en las últimas décadas ha captado toda la atención, sea doctrinal como jurisprudencial. Es por ello por lo que la propia Comisión Europea, consciente de la delicadeza del tema que está tratando, sigue ahondando en la cuestión a través de la exposición de las situaciones a tener en cuenta por parte de las autoridades nacionales para determinar la concurrencia de una situación o situaciones artificiales. En este sentido propone las siguientes medidas o situaciones³⁹:

³⁸ Paula Dorado, A. «Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6» *Intertax*. 2015. Vol. 43. Pág.52

³⁹ Véase la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre *Planificación Fiscal Agresiva*. op. cit. Punto 4.4.

- a) *la caracterización jurídica de las diferentes fases de las que consta un mecanismo es incompatible con la naturaleza jurídica del mecanismo en su conjunto;*
- b) *el mecanismo o la serie de mecanismos se ejecutan de una manera que no sería la normal atendiendo a un comportamiento comercial razonable;*
- c) *el mecanismo o la serie de mecanismos incluyen elementos que tienen por efecto compensarse o anularse entre sí;*
- d) *las operaciones concluidas son de naturaleza circular;*
- e) *el mecanismo o la serie de mecanismos dan lugar a un importante beneficio fiscal, aunque esto no se refleja en los riesgos empresariales asumidos por el contribuyente ni en sus flujos de caja;*
- f) *el beneficio esperado antes de impuesto es insignificante en comparación con el importe de la ventaja fiscal prevista.*

El referido elenco no hace otra cosa que recoger algunos de las evidencias o circunstancias objetivas que han sido tenidas en cuenta por el TJUE a lo largo de la delimitación de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo, por lo que no se trata de un *numerus clausus*, se debe atender al caso concreto, ya que la evolución de la ingeniería fiscal logra eludir, en la mayoría de los casos, las evidencias anteriores.

Otra de las expresiones empleadas en la elaboración de la cláusula propuesta que puede levantar dudas es el referido al *objeto fundamental de evadir –eludir– impuestos*. Por ello la Comisión considera oportuno aclarar que existirá tal objetivo cuando el mismo sea, independientemente de la intención subjetiva del contribuyente, contrario al espíritu, objetivo y razón de ser de la normativa fiscal que debería ser aplicada⁴⁰. Pero para que ello sea relevante a efectos de calificar el mecanismo o conjunto de los mismos como elusivo será necesario que dicho objetivo tenga el carácter de esencial, en el sentido de primordial, esencialidad que se logrará cuando cualquier otro objetivo que sea o pueda ser atribuido a la operación, o conjunto de las mismas, sea insignificante⁴¹. Por lo tanto, no habrá abuso cuando los motivos tributarios concurren con otros de carácter económico y que primen por aquellos de carácter fiscal o tributario.

⁴⁰ Véase la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre *Planificación Fiscal Agresiva*. op. cit. Punto 4.4.

⁴¹ Véase la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre *Planificación Fiscal Agresiva*. op. cit. Punto 4.5.

Finalmente, la Recomendación concluye con una pequeña y sencilla delimitación sobre como tienen que operar las autoridades nacionales para determinar si existe o no beneficio fiscal. Dicha delimitación se refiere, simplemente, a la diferencia o comparación entre el importe adeudado por el contribuyente y aquel que se debería haber satisfecho ante la ausencia del mecanismo elusivo. Con tal fin, la Comisión invita a los EEMM a averiguar si concurren alguna de las siguientes situaciones: el importe no está incluido en la base imponible, el contribuyente se beneficia de una deducción, se registra una pérdida a efectos fiscales, no se adeuda ninguna retención en origen o se compensa el impuesto extranjero, se trata, una vez más, de circunstancias o evidencias objetivas que pueden ayudar a la delimitación de la artificialidad de la operación u operaciones, sin que se trate, en ningún momento, de un *numerus clausus*.

Sin embargo el elenco anterior no resulta tan exhaustivo como debería ser y es más, alguna de las circunstancias o situaciones en él propuestas inducen a confusión, así por ejemplo, cuando la Comisión considera como beneficio fiscal de una conducta elusiva el hecho de que un importe no esté incluido en la base imponible, puede llevar a la confusión con una conducta evasiva, pues como ya vimos en el capítulo I, la evasión fiscal se caracteriza, entre otros muchos aspectos, por ocultar al fisco parte del importe que constituye la base imponible, la ocultación se constituye como un elemento que habitualmente corona las conductas evasivas.

Como podemos observar, la cláusula anti-abuso general propuesta por la Comisión encuentra su apoyo o base jurídica en la doctrina sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo elaborada por el TJUE, en especial aquella delimitada en el asunto *Cadbury*, como consecuencia de la persecución de un beneficio o ventaja fiscal a través de operaciones caracterizadas por su artificialidad, y calificada, por nosotros, como principio interpretativo. Constituyendo, de este modo, una cláusula anti-abuso –*GAA(b)R*– y no una cláusula anti-elusión –*GAAR*–, logrando, de esta forma, garantizar el libre y eficaz ejercicio de las libertades europeas, y del Derecho Europeo en general, ya que de no ser así, una mera y clásica cláusula anti-elusiva general –con un supuesto de hecho más amplio y no limitado al parámetro de la artificialidad o *wholly artificial*

arrangements– podría derivar en restricciones injustificadas del Derecho Europeo, en especial de las libertades de establecimiento y libertad de circulación de capitales⁴².

6. 3. Competencia de los Estados Miembros

Los EEMM están habilitados para mantener o introducir en sus respectivos Ordenamientos cláusula anti-abusivas⁴³, al caer dentro de la competencia en materia de fiscalidad, general, la cual está bajo la soberanía de los EEMM.

El título habilitador no es sólo de naturaleza europea –el interés general de prevenir y luchar contra las conductas abusivas o elusivas– sino que también tienen un interés nacional, por ejemplo aquellos principios referidos a la capacidad económica, igualdad y generalidad. Sin embargo, dicha habilitación está sometida a una serie de límites, dos de ellos de origen europeo, se trata del respeto al régimen competencial en la UE y a los límites impuestos por el TJUE en el desarrollo de la teoría del abuso del Derecho, y otros de carácter nacional, como son el respeto al principio de legalidad, certeza y seguridad jurídica. Límites que tuvimos ocasión de estudiar en el capítulo anterior como criterios justificadores de la codificación.

Esta habilitación competencial, del mismo modo, está supeditada al respeto del principio sobre la supremacía y sobre aplicación uniforme⁴⁴ del Derecho Europeo ante

⁴² Tómese como ejemplo aquellos supuestos, operaciones o transacciones, efectuados en amparo de legítimas y legales economías de opción –planificación fiscal– que en ocasiones encuentran cabida en las cláusulas anti-elusivas generales, lo cual supondría una extralimitación del legislador nacional, ya que por medio de la misma no estaría actuando sino en contra del Derecho Europeo, implicando restricciones sobre las libertades europeas más que injustificadas, y por ende imponiéndose como obstáculo al desarrollo del mercado interior.

⁴³ STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros*, causa C-212/97, párrafo 24 y 39; STJUE de 5 de noviembre de 2002, asunto *Überseering BV v. Nordic Construction Company Baumanagement GmbH*, causa C-208/00, párrafo 74; STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03, párrafo 57; y la STJUE de 10 de abril de 2008, asunto *Marks and Spencer*, causa C-309/06, párrafo 57.

⁴⁴ Véase, entre otras, la sentencia del STJUE de 12 de marzo de 1996, asunto *Pafitis*, causa C-441/93, párrafo 78; STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96, párrafo 22; STJUE de 23 de marzo de 2000, asunto *Diamantis*, causa C-373/97, párrafo 34; y STJUE de 15 de mayo de 1997, asunto *Futura Participations*, causa C-250/95, párrafo 19; STJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lankhorst Hohorst*, causa C-324/00, párrafo 26; STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03, párrafo 29; STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group*, causa C-524/04, párrafo 25; y STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 40.

García Novoa, C. La Cláusula antielusiva en la nueva LGT. Marcial Pons. 2004 [Madrid] Pág. 197

el nacional y de aquellos elementos establecidos por el propio TJUE⁴⁵, tanto en su interpretación como en su aplicación⁴⁶, tanto derecho primario como secundario⁴⁷. Dicha cesión indirecta de soberanía en materia de fiscalidad directa no se da únicamente en el ámbito del abuso del derecho como restricción al ejercicio de las libertades europeas, sino que también en los ámbitos referidos a las ayudas de estado y a las regiones ultra periféricas.

Se trata, como afirma el profesor DI PIETRO, de un sometimiento de la legislación en materia tributaria, sustancial como procedimental, a los principios de efectividad, proporcionalidad, certeza del derecho y confianza legítima, principios que han sido establecidos y desarrollados por el TJUE⁴⁸.

Anteriormente expusimos que la cláusula anti-abuso nacional debe ser conforme a Derecho Europeo⁴⁹, por lo que ésta únicamente encontrará aplicación y será protegida si es conforme al test de validez establecido por el TJUE a lo largo de sus pronunciamientos sobre la teoría del abuso de derecho. En verdad, la práctica del TJUE se ha caracterizado por múltiples pronunciamientos en materia de cláusula anti-elusivas especiales a partir de los cuales ha ido fijando los requisitos o límites de las referidas medidas nacionales, límites y requisitos que también encuentran aplicación en las cláusulas generales anti-elusión o anti-abuso, de ello se hizo eco la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 2007 sobre la *Aplicación de medidas contra las*

⁴⁵ Vanistendael, F. «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member State» *EC Tax Review*, 2003. Núm. 3. Pág. 143

Webber, D. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*. op. cit. Pág. 167 – 169.

⁴⁶ Véanse, entre otras, la STJUE de 12 de marzo de 1996, asunto *Pafitis*, causa C-441/93; la STJUE de 11 de agosto de 1995, asunto *Wielocks*, causa C-80/94, párrafo 16; STJUE de 27 de junio de 1996, asunto *Asscher*, causa C-107/94, párrafo 36; STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96; STJUE de 18 de diciembre de 2008, asunto *Banck of Scotland*, causa C-488/07, párrafo 19; y la STJUE de 23 de marzo de 2000, asunto *Diamantis*, causas C-373/97.

⁴⁷ Gestri, M. *Abuso del Diritto e ...* . op. cit. Pág. 15 y 16.

⁴⁸ Di Pietro, A. *Conclusioni*, en Di Pietro, A. *Per una Costituzione ...* . op. cit. Pág. 445.

⁴⁹ Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero J. M. «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿el final, el principio del final o el final del principio?» *Quincena Fiscal*. 2014. Núm. 1. Pág. 93-94.

Reuven, S., Avi-Yonah, J. R., y Lanh, M. *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court’s Tax Jurisprudence*. Eucotax. Kluwer Law International. 2007 [Holanda] Pág. 13

Weber, D. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms*. op. cit. Pág. 177.

Zalaskinski, A. «Proporcionalidad of Anti-Avoidance and ... » op. cit. Pág. 319 – 321

Recuérdese que la base del principio de primacía del Derecho Europeo se establece, entre otras, en la STJUE de 15 de julio de 1964, asunto *Costa/E.N.E.L.*, causa C-6/64, párrafo 3; y la STJUE de 7 de marzo de 1978, asunto *Simmenthal*, causa C-106/77, párrafo 17.

*prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países*⁵⁰, quien invitaba a los EEMM a revisar sus respectivas cláusulas anti-elusivas con respecto a los parámetros europeos.

Tan es así que en los asuntos del TJUE referidos a cláusulas anti-elusivas se ha podido observar como éste ha ido pronunciando la falta de adecuación entre éstas y el Derecho Europeo, especialmente por falta de adecuación al principio de proporcionalidad⁵¹, por lo que con vistas a codificar una auténtica y adecuada cláusula anti-abuso general en los Ordenamientos nacionales deberemos atender a los requisitos y parámetros que este Tribunal ha ido desarrollando.

Por este motivo y con la intención de evitar que el TJUE rechace aquellas disposiciones nacionales por considerarlas contrarias a Derecho Europeo, la práctica legislativas de la mayoría de los EEMM se caracteriza por realizar transposiciones directas de aquellas disposiciones recogidas en los instrumentos armonizadores, principalmente Directivas⁵². Es por ello por lo que consideramos que con vistas evitar tal rechazo, los EEMM deberían adoptar sus disposiciones o teorías anti-abuso mediante la transposición directa de la cláusula anti-abusiva general recomendada por la Comisión en su Recomendación de 6 de diciembre de 2012, aunque la misma deberá sufrir una serie de retoques, ya que aparentemente el modelo de cláusula recomendada puede ser plenamente conforme al Derecho Europeo, sin embargo, el desarrollo reglamentario que de la misma se efectúe a nivel nacional, así como el procedimiento administrativo de aplicación de la misma, puede resultar contrario a los parámetros fijados por el TJUE, debido a que la valoración de ésta no se debe hacer de forma aislada, sino de forma conjunta al resto de normas procedimentales.

⁵⁰ Véase la Comunicación de la Comisión al Consejo, Parlamento y Comité Económico y Social Europeo de 10 de diciembre de 2007 sobre la *Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países*. COM (2007) 785 final.

⁵¹ Auejan, M. «Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy» *EC Tax Review* 2013. Núm. 2. Pág. 65

Vega Borreguero, F. *Las medidas contra el Treaty Shopping*. Instituto de Estudios Fiscales. 2003. [Madrid] Pág. 350 y ss.

⁵² Vogenauer, S. *The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law*, en De la Feria, R. *Prohibition of Abuse of Law*. . . . op. cit. Pág.563

No todos los Estados han respondido a ello a través de la codificación o adaptación de sus respectivas cláusulas anti-elusivas, sino a través de pronunciamientos jurisprudenciales en los que se afirmaba, con vistas a garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, que la disposición nacional será interpretada y aplicada de acuerdo con la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo creada y desarrollada por el TJUE, así se pronunció el Corte Federal Tributaria alemana, en relación a la interpretación y aplicación del artículo 42 del Abgabenordnung⁵³ y el Tribunal Supremo español en sus Sentencias de 2013 y 2015⁵⁴.

Cierto es que la mayoría de los EEMM emplean la teoría del TJUE sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo como *communis opinio*⁵⁵, lo cual, desde nuestro punto de vista resulta más que insuficiente, ya que el empleo de la referida teoría como mero elemento interpretativo a la hora de interpretar y aplicar las cláusulas anti-abuso domésticas no deriva sino en mayores cotas de incerteza y por ende inseguridad jurídica para el contribuyente.

La problemática de la codificación del abuso se encuentra en el balance o equilibrio que se busca entre la competencia fiscal de los EEMM en materia de fiscalidad directa y fiscalidad general –nos referimos principalmente a procedimiento tributario– y la consecución y desarrollo del Mercado Interior a través del ejercicio de las libertades fundamentales recogidas en el Tratado⁵⁶.

La codificación de la cláusula anti-abuso general conforme al modelo de cláusula propuesto por la Comisión o bien mediante la positivización de la teoría jurisprudencial europea sobre la prohibición del abuso del derecho en sentido débil ocasionaría que muchos EEMM tengan que proceder a la redefinición de sus instrumentos, puesto que no todos los EEMM han venido empleado la teoría del fraude de ley tributaria como instrumento anti-elusivo, teniendo que hacer empleo, por lo tanto,

⁵³ Sentencia del Bundesfinanzhof de 9 de noviembre de 2006 V R 43/04, 56.

⁵⁴ Véase la Sentencia del Tribunal 188/2014 (RJ 2015/902) de 9 de febrero de 2015 y la Sentencia 3971/2013 (RJ 2015/903).

⁵⁵ EY Abogados. *Cláusula General Antiabuso Tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Fundación Impuestos y Competitividad. 2015. [Madrid] Pág. 37.

⁵⁶ Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale* op. cit. Pág. 209

Sorengen, K. E. «Abuse of rights in Community Law: a principle of substance or mereley rethoric?» *Common Market Law Review*. Núm. 43. Vol. 2. 2006. Pág. 424.

de la teoría sobre la sustancia económica desde el punto de vista del TJUE, es decir, a través de los *wholly artificial arrangements*.

Muestra de tal adecuación se ha efectuado en Bélgica, donde el legislador ha modificado el art. 344 del Code des impôts sur le revenu, haciendo especial referencia a la *construction purement artificielle*. En la misma línea nos encontramos también a Francia, donde el artículo 64 deberá ser interpretado teniendo presente la expresión *wholly artificial arrangements*, como consecuencia de la resolución Sté Sagal del 2005, del Conseil d'Etat. España también ha experimentado la referida adaptación, ya que en el art. 15 de la LGT se introduce la teoría de la sustancia económica, aunque, como estudiaremos en el capítulo VII, aún requiere de progresivas adaptaciones al Derecho Europeo al suponer más bien una *GAAR* en lugar de una *GAA(b)R*. Italia también se ha unido tal proceso a través de la introducción de un nuevo artículo 10 bis en el Estatuto del Contribuyente italiano donde se positiviza la teoría europea sobre la prohibición de abuso del Derecho Europeo.

Sin embargo, tal adaptación no resulta suficiente, ya que se deben prever y respetar todos y cada uno de los límites y parámetros establecidos por el TJUE en el desarrollo de la teoría.

Pese a lo expuesto sobre el principio de legalidad y reserva de ley en el capítulo anterior, tenemos que ser conscientes de que en ciertas ocasiones el principio de primacía del Derecho Europeo puede incidir sobre el principio de legalidad nacional en materias cuya competencia está completamente en manos de los EEMM⁵⁷.

Como podemos observar, la codificación de una cláusula anti-abuso general en el Ordenamiento nacional no es tan sencilla como parece, puesto que la misma debe ser conforme al Derecho Europeo, derecho que no goza de la estabilidad y unidad que se quisiera como consecuencia, principalmente, de los problemas lingüísticos y coexistencia de tradiciones jurídicas diversas⁵⁸, muestra de ello es la incerteza que manifiesta el TJUE en sus pronunciaciões.

⁵⁷ Mastroiacovo, V. *Il Principio di Legalità nel Ordinamento Comunitario ...*, en Di Pietro, A. y Tassani, T. *I Principi Europei del Diritto Tributario*. op. cit. Pág. 24

⁵⁸ Altieri, E. «La codificazione di una clausola generale antielusiva... » op. cit. Pág. 524

Los límites, requisitos y parámetros a respetar por el legislador nacional en la codificación de la cláusula surgen del conjunto de pronunciamientos emanados del TJUE en el desarrollo de sus teorías jurisprudenciales sobre la *rule of reason* y la *prohibición del abuso del Derecho Europeo*, teorías que, como ya tuvimos ocasión de exponer, están íntimamente relacionadas.

El por qué de estos límites o requisitos no es otro que lograr un punto de equilibrio entre la protección de los intereses nacionales de naturaleza tributaria calificados como motivos imperiosos de interés general y la protección en el ejercicio de las libertades europeas, de no ser así los EEMM se extralimitarían en la consecución de sus intereses y objetivos referidos a la política fiscal independientemente de las múltiples y excesivas limitaciones sobre las libertades fundamentales, resultando vulnerados una gran multitud de principios constitucionales nacionales y principios generales Europeos⁵⁹.

El sometimiento de la potestad legislativa nacional al respeto y observancia del Derecho Europeo responde a la necesidad de garantizar el principio de efectividad del mismo, será a través de su efectividad como se lograrán los objetivos que le son propios al Derecho Europeo, tanto primario como secundario⁶⁰, principalmente aquel referido a la consecución y desarrollo del Mercado Interior, objetivo que sin lugar a dudas se vería mermado en el caso en cual las libertades fundamentales se vieran limitadas o restringidas sin justificación aparente, es decir, sin respetar los parámetros y límites que ha fijado el TJUE.

Antes de terminar con la habilitación competencial para con los EEMM, realizamos una breve referencia a las teorías jurídicas que se pueden seguir en su codificación o creación. La primera de ellas es la referida al sistema causalista, donde la cláusula se construye en base a la causa, por lo que su objetivo será determinar y averiguar la adecuación causal. El otro de los métodos es el anticausalismo, donde la averiguación irá en torno al sustrato o naturaleza económica de la operación, por lo que se deberá averiguar la justificación económica⁶¹.

⁵⁹ Altieri, E. «La codificazione di una clausola generale antielusiva ...» op. cit. Pág. 529

⁶⁰ Sentencia del TJUE de 4 de diciembre de 1974, asunto *Van Duyn*, causa C-41/74, párrafo 12.

⁶¹ Durán – Sindreu Buxadé, A. *Los Motivos Económicos Válidos ...* . op. cit. Pág. 365

Sea cual fuera la base de la referida cláusula, la aplicación de la misma persigue el mismo efecto, lograr la inoponibilidad de la conducta u operación que buscan, principalmente, el ahorro de impuesto, frente a la Administración Tributaria, al mismo tiempo que carecen de causa real y cierta o justificación económica.

Para concluir, consideramos que si los EEMM proceden a legislar en sus respectivos Ordenamientos la cláusula anti-abuso general recogida en la Recomendación antes expuesta, recordemos, cláusula que será aplicada a operaciones nacionales y cross-border, el TJUE se declararía competente para valorar la validez de la cláusula anti-abuso general de cara al Derecho Europeo, ya que su participación será requerida en aras a la uniformidad del mismo.

6. 4. El nuevo proyecto de Directiva Europea sobre *anti-elusión fiscal*: Consideraciones generales y críticas

Como anticipábamos con anterioridad, justo en la etapa final de este trabajo, con fecha 28 de enero de 2016, la Comisión Europea hacía público un nuevo proyecto legislativo sobre una directiva centrada en la armonización de ciertas medidas anti-elusivas, entre las que se encuentran una cláusula general anti-abuso, que aparentemente afectan a la consecución y desarrollo del Mercado Interior⁶².

La razón de ser principal de este proyecto no es otra que responder y facilitar la implementación del conocido proyecto BEPS elaborado por la OCDE. Sin embargo, se podría considerar que lo que esconde esta Directiva no es sino un afán de protagonismo necesario ante la relevancia mediática que ha logrado la OCDE como consecuencia del referido proyecto. Afán que, como tendremos ocasión de analizar a continuación, no ha hecho sino que las propias Instituciones europeas obvien la supremacía y uniformidad del Derecho Europeo, ya que muchas de las medidas recogidas por tal proyecto resultan contrarias a los principios y teorías elaboradas por el propio TJUE, en especial aquellas, ya estudiadas, sobre la *rule of reason* y la prohibición sobre el abuso del Derecho Europeo.

⁶² Propuesta de Directiva del Consejo sobre *laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*. Bruselas, 28 de enero de 2016. COM(2016) final. 2016/0011 (CMS). Disponible: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/com_2016_26_en.pdf

Dicho proyecto está marcado por la hipocresía política y legal que, en ciertas ocasiones, caracteriza a la UE. Como expusimos con anterioridad, con este proyecto se quiere facilitar la implementación de las medidas BEPS en los EEMM, facilitación que tanto las instituciones europeas como los EEMM tuvieron la posibilidad de prestar en el seno del debate BEPS, pues, primero como Estados independientes y como Estados miembros de la OCDE y después como Estados miembros de la UE y cooperadores del mismo, su diligencia debida les habría indicado que su cooperación debería haberse enmarcado bajo las directrices derivadas del Derecho Europeo y a las que se encuentran sometidos, es decir, éstos deberían haber tenido presente la influencia del Derecho Europeo sobre las propuestas BEPS, cuestión que ha caído en el más profundo olvido, tan es así que muchas de aquellas propuestas resultan contrarias al mismo, al efectuar restricciones injustificadas de las libertades fundamentales en las que se basa el Mercado Interior⁶³.

6. 4. 1. ¿En base a qué justifican la procedencia de este proyecto?

De la lectura del mismo proyecto y de la nota de prensa se extrae que su justificación no es otra que un nuevo intento de armonización positiva de las referidas medidas al resultar, más que difícil, una lucha eficaz unilateral por parte de los EEMM⁶⁴.

Del mismo modo, dentro de sus justificaciones empleadas en el proyecto de Directiva se encuentra el principio de subsidiariedad. En virtud del cual, exponen que el referido proyecto cumple con el principio de subsidiariedad, principio que rige sobre aquellas competencias no exclusivas, cuando la naturaleza del asunto, en este caso la elusión fiscal, requiere de la iniciativa común liderada por la UE en pro del Mercado Interior.

⁶³ Así lo han reconocido una multitud de autores, entre los que destacamos: Schön, W. y Baker, P. «The BEPS Action Plan in the Light of EU Law» *British Tax Review*. 2015. Núm. 3. Pág. 277; Traversa, E. Y Flamini, A. «The Impact of BEPS on the Fight Against Harmful Tax Practices: Risks and Opportunities for the EU» *British Tax Review*. 2015. Núm. 3. Pág. 396; y Baker, P. «The BEPS Action Plan IN THE Light of EU law: Treaty Abuse» *British Tax Review*. 2015. Núm. 3. Pág. 408.

⁶⁴ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre *Anti-Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU*. Bruselas, 28 de enero de 2016. COM(2016) 23 final.

Recordando el funcionamiento del principio de subsidiariedad, regulado en el artículo 5 del TUE, se pueden identificar dos elementos fundamentales.

El primero de ellos que la actuación de los EEMM sobre la materia objetivo no haya sido afrontada, eficaz y eficientemente, por aquéllos, es decir, únicamente podría intervenir la UE cuando ésta puede lograr los objetivos y fines en mejor medida que los propios Estados, especialmente cuando éstos ignoran del asunto. La cuestión es, ¿Cómo han respondido los EEMM a las recomendaciones de la UE en materia de lucha contra las prácticas elusivas? Al efecto nos remitimos al estudio efectuado en el capítulo VII donde se demuestra la activa actividad legislativa nacional en cuanto a la codificación de medidas anti-abuso o a la adecuación de éstas conforme al Derecho Europeo.

El segundo de ellos, dicha intervención debe efectuarse, principal y normalmente, en materia de competencias no exclusivas sino compartidas. Se ha reiterado en diversas ocasiones a lo largo de esta tesis que la competencia en materia de fiscalidad directa se encuentra en manos de los EEMM, afirmación reconocida por el propio TJUE, y únicamente limitada por el respeto a la uniformidad y supremacía del Derecho Europeo, en especial las libertades fundamentales y aquellas doctrinas o teorías elaboradas por dicho Tribunal⁶⁵.

Como podemos observar, las propias instituciones europeas han ignorado, por completo, el Derecho Europeo más básico, de ello dependerá el éxito de la misma, de lo que se puede entender que el referido proyecto no es sino un intento a la desesperada de equipararse a los trabajos, ya publicados, de la OCDE.

⁶⁵ Véanse, entre otras, la STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96, párrafo 22; STJUE de 23 de marzo de 2000, asunto *Diamantis*, causa C-373/97, párrafo 34; STJUE de 15 de mayo de 1997, asunto *Futura Participations*, causa C-250/95, párrafo 19; STJUE de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lankhorst Hohorst*, causa C-324/00, párrafo 26; STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03, párrafo 29; STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group*, causa C-524/04, párrafo 25; y STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 40.

Siguiendo nuestro análisis sobre la adecuación conforme al principio de subsidiariedad. Las instituciones europeas disponen de un sencillo instrumento que permite identificar en que circunstancias y en que casos la Unión puede intervenir en base al principio de subsidiariedad. Este instrumento es el protocolo número 2 sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad⁶⁶.

En base al referido protocolo, tres son los criterios a tener en cuenta a la hora de valorar la procedencia de la intervención de la Unión, criterios que se pueden formular en forma de preguntas:

- ¿La acción o intervención tiene aspectos transnacionales que no pueden ser afrontados por los EEMM?

En lo que respecta al problema abordado por el proyecto de directiva, los EEMM están más que facultados para adoptar una medida anti-elusiva satisfactoria contra las prácticas abusivas o elusivas efectuadas a nivel supranacional, entendamos tanto Europeo como Internacional. Éxito que se logrará, como resulta obvio, si tales medidas respetan los criterios y requisitos fijados en el Derecho Europeo, en especial por el TJUE, como estudiaremos en los epígrafes siguientes.

- ¿Sería contrario a los requisitos y mandatos del Tratado una medida nacional al respecto o la ausencia de ésta?

La respuesta a tal interrogante resulta, igualmente, negativa. Como sabemos a nivel del Tratado no existe obligación alguna, al menos directamente, de luchar contra las prácticas elusivas o contra aquellas que la hacen posible.

⁶⁶ Protocolo número 2 sobre la *Aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad*. Disponible en http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2010.083.01.0001.01.ENG#d1e186-201-1

Del mismo modo, la propia Comisión Europea ha recomendado a los EEMM la codificación de tales medidas conforme al Derecho Europeo en los Ordenamientos nacionales⁶⁷. Del mismo modo, el propio TJUE ha reconocido la plena independencia y soberanía tributaria de los EEMM en el diseño e implementación de medidas y disposiciones en sus respectivos Sistemas tributarios⁶⁸.

- El último de los interrogantes sería, ¿La acción a nivel europeo tiene claras y adicionales ventajas?

Todos conocemos el estado de la armonización legislativa en materia de fiscalidad directa, el veto fiscal derivado de la unanimidad no hace sino que imposibilitar tal acercamiento legislativo y más en una materia tan crítica como la elusión fiscal, elemento clave, fundamental y estratégico en las políticas fiscales de los EEMM. Por ello, resulta más acertada una medida de carácter nacional sometida a los parámetros y requisitos fijados por el Derecho Europeo, lo que indirectamente supondría un eficaz acercamiento legislativo.

6. 4. 2. La propuesta de cláusula anti-abuso del proyecto de Directiva

Una vez expuesto el por qué de la elaboración del proyecto de Directiva sobre anti-elusión fiscal, resulta oportuno analizar el contenido de la misma, centrándonos, particularmente, en la propuesta de cláusula general anti-abuso.

El referido proyecto contempla las siguientes medidas:

- Una cláusula sobre la limitación de los intereses, financieros, deducibles. Estableciendo el límite en la cantidad más alta resultante de aplicar el 30% sobre el EBITDA o, en todo caso, 1.000.000 de euros. Medida muy similar a aquella ya codificada en ciertos EEMM.
- Exit Tax o cláusula sobre la imposición en caso de salida, tanto de activos como en caso de cambio de residencia.

⁶⁷ Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, sobre *planificación fiscal agresiva*, C(2012) 8806 final.

⁶⁸ Véase, entre otras, la STJUE de 12 de mayo de 1998, asunto *Gilly*, causa C-336/96.

- Switch over clause mediante la cual negar el carácter exento de ciertos flujos cuando los mismos resultan, igualmente, no gravados en el Estado de la fuente.
- General anti-abuse rule o cláusula general anti-abuso, la cual analizaremos en mayor medida a continuación.
- Controlled foreign company rule o disposición sobre transparencia fiscal internacional.
- Anti hybrid mismatches provision para luchar contra las entidades e instrumentos híbridos.

En lo que respecta la cláusula general anti-abuso propuesta en el artículo 7 del proyecto de directiva, ésta establece como sigue:

«1. Non-genuine arrangements or a series thereof carried out for the essential purpose of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of the otherwise applicable tax provisions shall be ignored for the purposes of calculating the corporate tax liability. An arrangement may comprise more than one step or part.

2. For the purposes of paragraph 1, an arrangement or a series thereof shall be regarded as non-genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality.

3. Where arrangements or a series thereof are ignored in accordance with paragraph 1, the tax liability shall be calculated by reference to economic substance in accordance with national law».

En principio esta cláusula anti-abuso parece ser conforme al Derecho Europeo al respetar todas y cada una de las condiciones y requisitos establecidos por el TJUE en el desarrollo de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho.

Como podemos observar, la transcrita cláusula recoge los dos elementos propios de dicha teoría, aquel objetivo –que la transacción sea contraria al objetivo y finalidad de la norma– y aquel subjetivo –referido a la finalidad esencial de la transacción–.

Sin embargo, el punto crítico de esta disposición es el término *non-genuine arrangements*, el cual podría resultar contradictorio a aquel acuñado por el TJUE, *wholly artificial arrangements*.

Si bien es cierto que el proyecto de Directiva vincula el carácter no genuino a la falta de válidas razones *comerciales* que no reflejan la realidad económica. Esto no demuestra sino un intento de vincular la referida cláusula a la teoría elaborada por el TJUE en el asunto *Cadbury*, teoría en la que fijó que toda aquella medida anti-elusión que supusiera la restricción del ejercicio de las libertades fundamentales se vería justificada si únicamente tiene como perseguir las estructuras puramente artificiales.

Desde nuestro punto de vista, el carácter genuino no está relacionado con el carácter artificial de una operación, por mucho que se le intente vincular a la concurrencia de razones o motivos comerciales. El carácter genuino ha respondido, tradicionalmente, al carácter típico o atípico de los negocios jurídicos, lo que para nada puede obstar la realidad económica del mismo. Se trata del mismo error cometido por ciertas medidas anti-elusión nacionales –véase capítulo VII–. Esta imprecisión lingüística, de no resolverse, podría desencadenar notables problemas a la hora de lograr a potencial implementación de tal directiva en caso de ser aprobada.

El segundo de los problemas de la propuesta disposición surge en la definición de *genuine*, al hacer depender los motivos comerciales de la realidad económica y no la realidad económica de aquéllos. Como ya expusimos en el capítulo IV, la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo se basa en la artificialidad de la estructura o de la operación, artificialidad íntimamente vinculada a la realidad económica de la misma, es decir, una operación o transacción es artificial cuando la misma carece de realidad económica, o lo que es lo mismo, su causa negocial se encuentra totalmente desvirtuada. Sería en el caso *Cadbury* cuando el TJUE empleara el término motivo económico, que no motivo comercial, para exponer que la realidad económica y por ende la ausencia de artificialidad se podría probar mediante la prueba de la concurrencia de uno o varios de estos motivos de carácter esencial, válidos y reales.

Por último, otro de los problemas a afrontar será la relación entre el término motivo o razón comercial –*commercial reason*– y aquel sobre motivo o razón económica –*economic reason*–. Concepto similares pero no idénticos, ya que el primero de ellos resulta, quizás, más restringido, lo que podría llevar a restricciones injustificadas del ejercicio de las libertades fundamentales, pues, no toda transacción tiene razón comercial. No obstante, tendremos que esperar a su posible delimitación por parte o bien del Consejo o Comisión, o bien por parte del TJUE.

6. 4. 3. Conclusión final

De todo lo expuesto podemos extraer que no existe una estricta correlación entre la cláusula anti-abuso que la Comisión propuso en diciembre de 2012 a través de su conocida Recomendación con la propuesta en el proyecto de Directiva antes estudiada. Consideramos que aquella propuesta recogida en la Recomendación resulta mucho más adecuada que ésta última, al preveer, en mayor y mejor medida, los elementos propios de la teoría en la que se basa, aquella sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo.

Del mismo modo, se debe tener en cuenta que el referido proyecto se deberá enfrentar a su debate y discusión en Bruselas para, posteriormente, tratar de ser aprobado por la totalidad de los EEMM, como consecuencia del requisito de la unanimidad según establece el artículo 115 TFUE, cuestión más que difícil si atendemos a los últimos movimientos nacionales en materia tributaria y si atendemos, también, al recelo que muchos Estados han mostrado a la hora de ceder parte de su soberanía nacional en materia fiscal, pues la aprobación de esta Directiva no supondría sino que una auténtica cesión de materias clave en todo Sistema tributario y en toda política fiscal.

6. 5. Requisitos y parámetros fijados por el TJUE en materia de abuso de Derecho

Los EEMM a la hora de codificar o adecuar su cláusula o principio anti-elusivo deberán atender a los requisitos y límites impuestos por el TJUE⁶⁹. Veámos cuales son:

6. 5. 1. No discriminatorias, si restrictivas

Toda disposición o normativa tributaria está sometida tanto a los principios fundamentales de la UE como a los principios generales del Derecho Europeo, no hay más que analizar el número elevado de límites y restricciones que se ponen a los EEMM cuando estos tienen que legislar sobre fiscalidad directa pese a que ésta forme parte de su competencia o soberanía exclusiva.

Además de la notable influencia del principio de proporcionalidad, las medidas anti-abuso se encuentran sometidas al principio sobre la prohibición de discriminación, basada principalmente en la nacionalidad⁷⁰, tan es así que cuando analizábamos en el capítulo IV los límites al ejercicio de las libertades fundamentales con el fin de prevenir y luchar contra la elusión fiscal dijimos que ello se podría hacer en base a restricciones no en base a discriminaciones directas –cabría la discriminación indirecta, aquella basada en la residencia, pero no la directa, la basada en la nacionalidad–.

Esto responde a las exigencias de la teoría del TJUE sobre la *rule of reason* en virtud de la cual toda restricción al ejercicio de las libertades europeas debe estar justificada por alguna razón imperiosa de interés general, como es la lucha o prevención contra las conductas abusivas o elusivas.

⁶⁹ Maublanc, J. P. «Réévaluation de l'abus de droit à la lumière de la jurisprudence communautaire sur les pratiques abusives» *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*. Abril. 2007. Núm. 507. Pág. 269

Leclercq, L. «Interacting principles: the French abuse of law concept and the EU notion of abusive practices» *Bulletin for International Taxation*. 2007. Vol. 61. Núm. 6. Pág. 235 – 244

Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo sobre *Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa – dentro de la UE y en relación con terceros países*, de 10 de diciembre de 2007, con referencia COM(2007) 785 final. Pág. 6

⁷⁰ Williams, D. W. *EC Tax Review*. op. cit. Pág. 5

En el mismo sentido la STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros*, causa C-212/97, apartado 34, y la sentencias allí citadas.

De ello se han hecho eco, entre otros, el Bundesfinanzhof alemán en la Sentencia de 25 de febrero de 2004. Así como la doctrina alemana, entre la que destacamos a Thömmes, O. y Nakhal, K. «New Case Law won Anti-Abuse provisions in Germany» *Intertax*. 2005. Núm. 2. Vol. 33. Pág. 74 y ss.

De la exigencia del principio de no discriminación deriva también del principio de equivalencia⁷¹, en virtud del cual el acceso u obtención de una ventaja o beneficio propio del Derecho Europeo no puede ser más complicado o restrictivo que el acceder a aquellos otorgados por el derecho nacional, del mismo modo, este principio garantizaría que una operación transfronteriza sea tratada de la misma forma que una de carácter nacional.

6. 5. 2. Principio de proporcionalidad

El respeto y la observancia del principio de proporcionalidad como principio general del Ordenamiento Europeo se constituye como el principal de los requisitos o límites a tener en cuenta a la hora de codificar la referida cláusula anti-abuso general⁷².

Éste ha sido calificado por TRIDIMAS como mecanismo de integración económica o *market integration mechanism*⁷³, pues ante todo está el objetivo de la consecución y desarrollo del Mercado Interior, objetivo que prima por encima de cualquier otra intención europea o nacional.

La observancia de este principio se podría resumir en que la cláusula nacional deba estar basada en presunciones relativas o *iuris tantum*, en base a un análisis o estudio independiente caso por caso con intervención del contribuyente y que la decisión final de la autoridad nacional competente pueda ser objeto de revisión por parte de la autoridad judicial tanto ante supuestos versados sobre derecho procedimental como derecho sustantivo o de fondo.

⁷¹ Véanse, entre otras, la STJUE de , asunto *Rewe*, causa C-33/76; STJUE de , asunto *Comet*, causa C-45/76; y STJUE de , asunto *Pontin*, causa C-63/08.

⁷² Mondini, A. *El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿de parámetros de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?*, en Fernández Marín, F. y Fornieles Gil, A. *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. Atelier. 2010 [Barcelona] Pág. 126 y 127.

⁷³ Tridimas, T. *The Rule of Reason and its Relation to Proportionality and Subsidiarity*, en Schrauwen, A. *Rule of Reason: Rethinking another Classic of European Legal Doctrine*. Groningen. European Law Publishing. 2005 [Amsterdam] Pág. 112 - 113

Como vemos, el principio de proporcionalidad encuentra aplicación directa en todos y cada uno de los requisitos o límites que expondremos a continuación⁷⁴, de ahí su especial carácter como principio general del Ordenamiento Europeo⁷⁵ y más aún cuando se trata del análisis de disposiciones nacionales cuyo principal objetivo es la restricción del ejercicio de las libertades europeas ante la protección del interés general nacional referido a la prevención y lucha contra la elusión fiscal, pues en base a tal principio se determinará cuando resulta posible y en que medida restringir o sacrificar el ejercicio de las libertades europeas y la consecución del Mercado Interior en beneficio de un interés nacional. Por lo tanto, las cláusulas anti-elusivas nacionales están sometidas al cumplimiento del principio de proporcionalidad⁷⁶. Tan es así, que podemos reconocer que la máxima expresión de este principio en materia anti-elusiva se encuentra en el asunto *Centro* cuando el TJUE afirma que la delimitación de la concurrencia de una estructura o conducta abusiva debe realizarse en base a un análisis caso por caso⁷⁷.

Téngase en cuenta, antes de continuar con el análisis del asunto, que la delimitación del principio de proporcionalidad en materia tributaria resulta más que difícil y complejo, ya que se somete a valoraciones en las que entran en juego una gran cantidad de elementos, tanto objetivos como subjetivos, así lo han demostrado los asuntos del TJUE conocidos como *Molenheide*, *Halifax* y *Cadbury*.

Aprovechando la incidencia del principio de proporcionalidad en materia de codificación de las cláusulas anti-elusivas nacionales conforme al Derecho Europeo aprovechamos para realizar un breve acercamiento a su concepto y naturaleza con el fin de facilitar el entendimiento de las reflexiones que serán expuestas con posterioridad.

⁷⁴ Véase la STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causa C-28/95.

⁷⁵ STJUE de 11 de julio de 1989, asunto *Hermann Schraeder*, causa C-265/87.

⁷⁶ Véase la STJUE de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03

⁷⁷ STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros*, causa C-212/97, apartado 25.

Este principio implica una relación entre dos elementos, intereses, valores o principios, es decir, aquellas instituciones que resultan complicadas de valorar en base a reglas legales. En sí, este principio lo que nos permite es ponderar y valorar la relación entre dos o más de los elementos antes referidos, principalmente principios o bienes jurídicos, especialmente cuando éstos se encuentran en una situación de conflicto, como es el caso de los intereses generales de los EEMM y los libertades y principios del Derecho Europeo en situaciones de abuso de derecho, situación que se resolverá mediante la aplicación del principio de proporcionalidad, en virtud del cual se decidirá que principio debe primar y en que medida y aquel que será sacrificado de forma parcial o total⁷⁸.

En el principio de proporcionalidad como principio funcional o instrumental en cuanto a la valoración de la relación conflictual entre dos o más intereses entran en juego tres tests en virtud de los cuales se determinaran si la medida o solución en juego es conforme al mismo, nos referimos al test de idoneidad, de necesidad y al test de proporcionalidad en sentido estricto⁷⁹.

El test de idoneidad tiene como objetivo determinar si la medida en concreto es adecuada con respecto al objetivo u objetivos que persigue.

El siguiente de los test, el test de necesidad, tienen como función identificar posibles medidas alternativas válidas y menos restrictivas con las que obtener los mismos resultados que pretende la medida objeto de evaluación pero sin violar el otro de los principios en cuestión. El objetivo de este test es demostrar que la medida bajo análisis no va más allá de lo necesario, siendo, para ello, indispensable. Para poder efectuar este segundo test se requiere identificar todas las posibles medidas alternativas⁸⁰, cuestión que en la práctica efectúa el tribunal, es decir, *a posteriori* una

⁷⁸ Así ha sido reconocido, entre otros, por Mondini, A. *El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ...*, en Fernández, Martín, F. y Fornieles Gil, A. *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. op. cit. Pág. 134

⁷⁹ Véase la STJUE de 13 de noviembre de 1990, asunto *R v. Minister of Agriculture, Fisheries and Food ex parte Fedesa*, causa C-331/88, apartados 12 y 13
Véase el estudio efectuado por Zalazinski, A. «Proportionality of Anti-Avoidance and anti-abuse measures ...» op. cit. Pág. 312.

⁸⁰ Kluth, W. «Prohibición de exceso y principio de proporcionalidad en Derecho alemán» *Cuadernos de Derecho Público*. 1998. Núm. 5. Pág. 227

vez que la medida en cuestión ha sido aplicada por la autoridad tributaria competente y por ende desplegados sus efectos.

El último de los test es el referido al test de proporcionalidad en sentido estricto, es en éste donde se ponen en relación los intereses o principios en conflicto a efectos de ser valorados y ponderados, valorándose el grado de protección o tutela que ofrece la medida y el nivel de sacrificio o violación del otro principio o interés. En este caso, se pondrán en relación el interés nacional objeto de protección y aquellos Europeos que serán restringidos o limitados.

Como podemos observar, el principio de proporcionalidad es un principio verdaderamente elástico, por lo que todos los EEMM deberán tener una amplia consideración del Derecho Europeo a la hora de codificar la referida cláusula anti-abuso o bien a la hora de adaptar la cláusula o teoría jurisprudencial nacional a los parámetro y requisitos propios del Derecho Europeo.

Sin embargo la influencia y relevancia del principio de proporcionalidad en materia de codificación o legislación no se queda ahí, ya que se empleará como parámetro para determinar si la seguridad jurídica es o no respetada a la hora de legislar o codificar una disposición normativa respetando el Derecho Europeo. Al respecto se ha pronunciado el TJUE en el asunto *SIAT*, donde ha expuesto que no se respetará la seguridad jurídica si «no permite determinar con carácter previo y con la precisión suficiente su ámbito de aplicación y deja subsistir dudas en cuando a su aplicabilidad. En consecuencia, tal regla no cumple los requisitos de la seguridad jurídica, en particular cuando puedan entrañar consecuencias desfavorables para los individuos y las empresas [...]», vinculando la seguridad jurídica al principio de proporcionalidad al considera que «una regla que no cumple los requisitos del principio de seguridad jurídica no puede considerarse proporcionada a los objetivos perseguidos»⁸¹.

⁸¹ Véase la STJUE de 5 de julio de 2012, asunto *SIAT*, causa C-318/10, párrafos 57 a 59. Calderón Carrero, J. M. «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» *Revista de Contabilidad y Tributación*. 2012. Núm. 356. Pág. 84. En el mismo sentido la STJUE de 3 de octubre de 2013, asunto *Itelcar*, C-282/12, párrafo 44.

6. 5. 3. **Ámbito de aplicación: La prohibición de la generalidad**

Tratamos una de las cuestiones quizás más características de las analizadas por el TJUE, quien ha establecido que toda norma anti-elusiva debe tener como objetivo específico el perseguir, reprimir o prevenir las construcciones puramente artificiales o los *wholly artificial arrangements*⁸² carentes de realidad económica y con el principal motivo de obtener un beneficio o ventaja fiscal excediendo, así, los objetivos de las normas o disposiciones de Derecho Europeo empleadas de forma abusiva, estructuras que se determinarán a través no de criterios generales o categóricos, sino mediante un análisis *caso por caso* –*case by case* en lengua inglesa–⁸³, en base a la concurrencia de una o varias circunstancias o evidencias objetivas que den fe de los aspectos antes expuestos⁸⁴.

En sí el límite se encuentra en que este tipo de medidas no pueden prever conductas elusivas o abusivas en términos generales, sino al contrario, la autoridad tributaria nacional y en su caso el juez deberá basar su decisión en el estudio y análisis del caso concreto o particular, de ahí que el nivel de especificidad que éstas deben tener.

Lo que se trata de evitar es que el supuesto de hecho de la cláusula anti-elusiva se establezca de forma general y por ende restrinja injustificada y desproporcionalmente el ejercicio de las libertades europeas⁸⁵.

⁸² STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X&Y AB*, causa C-436/00, apartado 42; STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02, apartado 50; STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, apartado 51 y 55; STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group*, causa C-524/04; STJUE de 13 de diciembre de 2007, asunto *Thin Cap*, causa C-524/04, apartado 74; STJUE de 10 de abril de 2008, asunto *Marks & Spencer*, causa C-309/06, apartado 57.

Del mismo modo lo reconoció la Comisión Europea en su Comunicación al Parlamento Europeo y al Comité Europeo Económico y Social de 10 de diciembre de 2007, con referencia COM (2007) 785 final, sobre La aplicación de medidas anti-abuso en materia de fiscalidad directa – en la Unión Europea y en relación con terceros países. Pág. 3.

⁸³ Véanse, entre otras, la STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causa C-28/95, apartado 41; STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X&Y AB*, causa C-436/00, apartado 42; y STJUE de 26 de septiembre del 2006, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-478/98, apartado 45.

⁸⁴ Véase la STJUE de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros*, causa C-212/97, apartado 25; y STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, apartado 90.

⁸⁵ STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, apartado 89.

Otro aspecto de capital importancia a tener en cuenta en lo referido al ámbito de aplicación de la cláusula anti-elusiva, es que ésta y su función recalificadora únicamente se aplicarán a la parte de la operación o transacción o conjunto de las mismas realizada por el contribuyente en el que se identifique la artificialidad y por ende el carácter abusivo o elusivo⁸⁶, límite que también encuentra su razón de ser en el principio de proporcionalidad.

De esta forma lo que se está garantizando es una correcta ponderación entre la libre autonomía de la voluntad de las partes y lucha contra la elusión fiscal, pues si la Administración tributaria operase conforme a parámetros generales aquella autonomía comercial se vería restringida en la totalidad de las ocasiones, ya que conductas que no tienen ningún carácter de elusivas o abusivas serían tratadas como tales, por ejemplo las economías de opción o estructuras legítimas de planificación fiscal. Este método de análisis y evaluación se debe también al alto grado de complejidad que pueden lograr las estructuras y técnicas elusivas.

6. 5. 4. El carácter de las presunciones

En este ámbito tiene un especial peso e importancia el principio de proporcionalidad, no sólo las normas sustantivas pueden resultar desproporcionales, sino que también las formales, procedimentales y procesales⁸⁷. Por ello se requiere que éstas sean conforme al Derecho Europeo para así garantizar la primacía y efectividad de éste⁸⁸, ya que ciertas presunciones legales podrían actuar como restricciones o limitaciones con respecto a la consecución de los objetivos propios de la UE.

⁸⁶ STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group*, causa C- 524/04, apartados 83 y 86.

⁸⁷ Mondini, A. *El principio de la Unión de proporcionalidad ...*, en Fernández Marín, F. y Fornieles Gil, A. *Derecho Comunitario y procedimiento tributario*. op. cit. Pág. 142.

Sanò, C. «National Tax Law Presumptions and EU Law» *EC Tax Review*. 2014. Núm. 4. Pág. 203. Véanse entre otras, STJUE de 14 de diciembre de 1995, asunto *Peterbroeck*, causa C-312/93, STJUE de 14 de diciembre de 1995, asunto *Van Schijndel*, causa C-430/93; y STJUE de 3 de septiembre de 2009, asunto *Fallimento Olimpiclub*, causa C-2/08.

⁸⁸ Sanò, C. «National Tax Law Presumptions ... » op. cit. Pág. 196 y 202.

Tradicionalmente, las presunciones legales han sido consideradas como instrumentos con los que luchar contra las conductas elusivas⁸⁹. Por ello, antes de comenzar a analizar el carácter de las presunciones legales desde la óptica del Derecho Europeo, resulta necesario recordar los tipos de presunciones posibles. La doctrina general distingue entre presunciones absolutas o *iuris et de iure* y presunciones relativas o *iuris tantum*, la diferencia entre ambas se encuentra en la posibilidad del interesado, el contribuyente, de prestar pruebas con el fin de vencer a ésta, admitiéndose, únicamente, la facultad de probar la no concurrencia de la presunción en aquellas relativas.

6. 5. 4. 1. Presunciones absolutas

El punto de partida de este elemento lo constituye el asunto *Leur-Bloem*, asunto en el que se pretendía luchar contra el riesgo de elusión fiscal en base a la normativa holandesa de transposición de la Directiva sobre reestructuraciones societarias, en la cual se prefijaron una serie de criterios a tener en cuenta, a efectos de presunción absoluta, en virtud de los cuales la Autoridad nacional podría considerar que concurre una conducta elusiva. Al respecto, el TJUE vino a rechazar tal presunción al considerar que la misma iba más allá de lo necesario para luchar contra la elusión fiscal⁹⁰, a la vez que desvirtuaba el fin propio de la directiva referida, es decir, en base a la aplicación del principio de proporcionalidad rechaza la posibilidad de luchar contra las técnicas elusivas mediante las presunciones absolutas o *iure et de iure* al resultar, éstas, generalistas e inadecuadas.

El TJUE no aplicó únicamente este tipo de presunciones en base a la lucha contra la elusión fiscal en materia de fiscalidad armonizada como *directive shopping*, sino que extendió esta consideración a la elusión fiscal en aquellos supuestos basados en el empleo abusivo de libertades europeas o *treaty shopping*. En este sentido, alguno de los asuntos en los que se pronuncia en tal sentido son *ICI*⁹¹, *Comisión contra Bélgica (2000)*⁹², *X&Y AB*⁹³, *Comisión contra Francia*⁹⁴, *de Lasteyrie*⁹⁵, *Comisión contra*

⁸⁹ Tabellini, P. M. *L'elusione fiscale*. op. cit. Pág. 48

⁹⁰ Véase la STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causa C-28/95, apartado 44.

⁹¹ STJUE de 16 de julio de 1998, asunto *ICI*, causa C-264/96, apartado 26

⁹² STJUE de 26 de septiembre de 2000, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-478/98, apartado 45

⁹³ STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X&Y AB*, causa C-436/00, apartado 61

⁹⁴ STJUE de 4 de marzo de 2004, asunto *Comisión v. Francia*, causa C-334/02, apartado 27

⁹⁵ STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *de Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02, apartado 50

*Bélgica (2006)*⁹⁶, *Rewe Zentralfinanz*⁹⁷, *Nadin*⁹⁸ y *Comisión contra Dinamarca*⁹⁹, asuntos en los que vino a poner de manifiesto que las presunciones generales cuyo objetivo es la lucha contra la elusión fiscal no son suficientes para justificar una medida que restringe o limita los objetivos y fines del Tratado y, principalmente, porque las medidas nacionales puestas en entre dicho no tenían como objetivo la lucha contra los *wholly artificial arrangements*.

El motivo por el que el TJUE no admite las referidas medidas no es otro, como ya dijimos con anterioridad, que la violación del principio de proporcionalidad, ya que las medidas hasta ahora analizadas por el TJUE podrían haber sido sustituidas por otras mucho menos restrictivas¹⁰⁰, es decir, aquellas estructuras en base a presunciones relativas.

Por lo tanto, las presunciones legales generales irrefutables o que no admiten prueba en contrario no estarían admitidas al no cumplir con los requisitos del principio de proporcionalidad, por lo que, ahora, nos debemos preguntar si las presunciones específicas pero irrefutables son o no admitidas como estructura de las cláusulas nacionales anti-elusivas.

La cuestión al respecto no es nada sencilla, ya que en un principio y en materias ajenas a la fiscalidad el TJUE aceptó las referidas presunciones, pero no pasaría lo mismo en materia de fiscalidad.

⁹⁶ STJUE de 9 de noviembre de 2006, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-433/04, apartados 35 - 38

⁹⁷ STJUE de 29 de marzo de 2007, asunto *Rewe Zentralfinanz*, causa C-347/04, apartado 50 - 53

⁹⁸ STJUE de 15 de diciembre de 2005, asunto *Nadin, Nadin Luz et Durré*, causa C-151/04 y C-152/04, apartado 46

⁹⁹ STJUE de 15 de septiembre de 2005, asunto *Comisión v. Dinamarca*, causa C-464/02, apartados 67 - 68

¹⁰⁰ Véanse las STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *de Laysterie du Saillant*, causa C-9/02, apartado 54; STJUE de 4 de marzo de 2004, asunto *Comisión v. Francia*, causa C-334/02, apartados 29 - 30; y STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X&Y AB*, causa C-436/00, apartados 59 y 61.

En este sentido, el TJUE vino a admitir como válidas ciertas presunciones específicas pero irrefutables o absolutas en materias distintas a la de nuestro interés en base a que la referida medida tenía un objetivo específico y delimitado y perseguía objetivos y fines legítimos y compatibles con aquellos que le son propios al Tratado, como ejemplos citamos el asunto *Veronica*¹⁰¹ y *Alpine Investments*¹⁰².

El razonamiento del TJUE se basa, una vez más, en el cumplimiento del principio de proporcionalidad por parte de la medida objeto de análisis y evaluación, ya que la presunción específica y absoluta será admitida siempre y cuando las evidencias o circunstancias objetivas empleadas para determinar la concurrencia de la conducta elusiva o abusiva son lo suficientemente específicas que permiten a la misma no ir más allá de los objetivos mismos perseguidos.

La duda está en si tal razonamiento es aplicable en materia de fiscalidad directa, es decir, será posible aplicar las presunciones específicas absolutas como base o supuesto de hecho en una cláusula anti-elusiva general. La respuesta a este interrogante la debemos buscar en el asunto *Comisión v. Bélgica* de 2006, donde el TJUE tuvo la ocasión de conocer de la adecuación de una cláusula anti-elusiva nacional, el TJUE rechazó la motivación otorgada por Bélgica en base a presencia de una presunción general, lo que frustraría los objetivos de la libertad en tela de juicio¹⁰³.

Por lo tanto, la respuesta al interrogante planteado sobre si las presunciones específicas pero absolutas son aplicables o no en materia de fiscalidad directa no recibe una respuesta categórica, pero, aparentemente parecería que no resulta fácil tal extrapolación, pues estructurar una cláusula anti-elusiva mediante criterios o elementos predeterminados irrefutables y lo suficientemente específicos para determinar la concurrencia de una conducta abusiva o elusiva resulta más que complicado en base al principio de proporcionalidad, ya que la medida podría ser extralimitada en cuando a la consecución de los objetivos que le sean propios, se trata de la aplicación de la misma teoría jurisprudencial del TJUE vertida en los asuntos referidos a las presunciones generales irrefutables o absolutas.

¹⁰¹ STJUE de 3 de febrero de 1993, asunto *Veronica*, causa C-148/91.

¹⁰² STJUE de 10 de mayo de 1995, asunto *Alpine Investments BV*, causa C-384/93, apartados 17 – 57

¹⁰³ STJUE de 9 de noviembre de 2006, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-433/04, apartados 35 a 38.

Una ejemplo sobre la dificultad de lograr una de medida anti-elusiva específica pero irrefutable conforme al Derecho Europeo es aquella objeto de análisis en el asunto *Cadbury Schweppes*, donde el TJUE analizó la cláusula CFC constituida, aparentemente, por una presunción específica y que incluso admitía prueba en contrario, aún así, el TJUE consideró que la misma era demasiado general.

6. 5. 4. 2. Presunciones relativas

El punto clave en la codificación de la cláusula anti-abuso lo constituirán las presunciones *iuris tantum*, serán éstas las que cumplan con el principio de proporcionalidad.

Podríamos decir que el primer caso en el que el TJUE se pronunció al respecto fue el asunto *Cadbury Schweppes*, donde dicho tribunal tuvo la oportunidad de estudiar la adecuación conforme a Derecho Europeo de la cláusula CFC del Reino Unido. Así se puede extraer del párrafo 50 del referido asunto en el que afirma que «*no pueden invocarse [ciertos elementos] para fundamentar una presunción general de fraude fiscal*», así como del párrafo 64 en el que se hace referencia a la necesidad de probar el elemento objetivo y subjetivo para poder afirmar que estamos ante una supuesto de abuso de derecho, prueba que como vimos anteriormente requiere de un análisis y estudio caso a caso por parte de la autoridad nacional competente, así como la capacidad o derecho del contribuyente a desdecir o defenderse de aquellas conclusiones a las que llegue la referida autoridad¹⁰⁴.

A idéntica solución llega el Abogado General Léger al afirmar que la lucha contra la elusión fiscal puede efectuarse a través de cláusulas compuestas por presunciones legales, siempre que éstas estén lo suficientemente delimitadas o especificadas en base a la concurrencia de un *wholly artificial arrangement* y puedan ser refutadas por el contribuyente mediante la oportuna carga probatoria que corresponda siempre, claro está, que ésta no sea desproporcionada¹⁰⁵.

¹⁰⁴ STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, apartados 50 y 64

¹⁰⁵ Conclusiones de Abogado Genenal Léger, en el asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, apartados 140 a 146

El TJUE ha mantenido la misma postura en posteriores pronunciamientos, entre éstos destacamos al asunto *Thin Cap GLO* donde se puso de manifiesto que la cláusula sería válida siempre que se permita al contribuyente probar que no perseguía la realización de una conducta abusiva o la obtención de una ventaja o beneficio fiscal impropia¹⁰⁶, es decir, probar que su operación o negocio persigue la observancia y el respeto de los objetivos del tratado.

La estructura de estas presunciones relativas se basa en la composición de elementos o circunstancias objetivos y verificables por terceros¹⁰⁷, no se trata de otra cosa que de la codificación del elemento objetivo de la teoría del abuso – véase capítulo IV–. Dentro de estas evidencias o circunstancias objetivas podemos destacar el carácter temporal con fines especulativos de la estructura o de la operación¹⁰⁸, la relación entre las partes intervinientes¹⁰⁹, que las operaciones no se realicen en un marco comercial normal¹¹⁰, etc.

Un aspecto importante a tener en cuenta en la formulación de las presunciones relativas o refutables es el empleo de elementos o instrumentos de carácter cuantitativo, elementos basados en tipos porcentuales, temporales o cuantitativos *stricto sensu*, ya que en muchas ocasiones el TJUE ha considerado que éstos resultaban desproporcionados con respecto a los fines y objetivos de la norma anti-elusiva en cuestión, así como en relación al test de proporcionalidad en sentido estricto¹¹¹.

¹⁰⁶ STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap GLO*, causa C-524/04, apartado 82

¹⁰⁷ STJUE de 21 de febrero de 2006, *Halifax*, causa C-255/02, apartado 75; STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group*, causa C-524/04, apartado 86; y STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causa C-28/95, apartado 42.

¹⁰⁸ STJUE de 17 de septiembre de 2009, *Glaxo Wellcome*, causa C-182/08, apartados 89 y ss; y STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02, apartado 54.

¹⁰⁹ STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 81; y STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04.

¹¹⁰ STJUE de 22 de mayo de 2008, asunto *Amplisientifica*, causa C-162/07, apartado 27.

Al respecto tenemos que tener en cuenta que el carácter normal de la operación u operaciones no debe interpretarse en el sentido de habituales, sino en términos de viabilidad económica. Véase la STJUE de 22 de diciembre de 2010, asunto *Weald Leasing*, causa C-103/09, párrafo 39 y 44.

¹¹¹ Véanse entre otras, STJUE de 11 de marzo de 2004, asunto *Lasteyrie du Saillant*, causa C-9/02, párrafo 50; y STJUE de 21 de noviembre de 2002, asunto *X&Y AB*, causa C-436/00, párrafo 61.

Lo que ocurre en la práctica es que los EEMM a la hora de codificar medidas anti-abuso o anti-elusivas emplean criterios amplios y generales, en muchas ocasiones indeterminados, en forma de presunciones con vistas a no dejar ninguna estructura elusiva fuera de su alcance, cuestión que hace que la facultad de probar o refutar la presunción por parte del contribuyente sea más que excesiva, lo que sin lugar a dudas enmascara una traslación de la carga de la prueba desde la autoridad nacional competente al propio contribuyente¹¹².

En sí, la imposición de articular la correspondiente medida anti-elusiva mediante una presunción *iuris tantum* responde a la necesidad de garantizar y velar por la seguridad jurídica del contribuyente, ya que mediante este tipo de presunción éste conocerá de la posibilidad de que su conducta caiga bajo la misma, pero, no obstante, podrá destruir la referida presunción a través del procedimiento probatorio oportuno, por ejemplo, mediante la prueba de la concurrencia de motivos económicos válidos¹¹³ o, lo que es lo mismo, la prueba de la realidad y sustantividad económica de la actividad u operación puesta en entre dicho a través de la concurrencia de elementos o circunstancias objetivas y verificables por terceros¹¹⁴.

Pese a todo lo expuesto y conforme a lo explicado en el epígrafe referido a la carga de la prueba y a aquello que analizaremos en el refiero al procedimiento legal y justo, aquella cláusula anti-abuso que se estructure en base a una presunción relativa pero fije como prueba en manos del contribuyente una prueba diabólica, sea en términos materiales como formales, la cláusula será calificada como contraria al Derecho Europeo por no resultar proporcional.

¹¹² Meeusen, G. «Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States» *European Taxation*. 2007. Pág. 17 y 18.

De Broe, L. «Some Observation on the 2007 Communication from the Commission: “The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries”» *EC Tax Review*. 2008. Núm. 3. Pág. 145

¹¹³ Véanse las conclusiones del Abogado General Léger de 2 de mayo de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafos 140 a 145

¹¹⁴ STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury*, causa C-196/04, apartado 75.

6. 5. 5. Prueba de la conducta elusiva o abusiva

En los capítulos anteriores se han realizado breves referencias a la carga de la prueba a la hora de probar e identificar la concurrencia de una conducta abusiva o elusiva, esto se ha efectuado no por otra razón que por la referida a evitar pruebas diabólicas a efectuar por el contribuyente.

De este modo se puede afirmar que la carga de la prueba sobre la concurrencia de la referida conducta está en manos e la autoridad tributaria competente en el EEMM en cuestión, quienes deberán probar específicamente que la conducta puesta en entre dicho ha sido efectuada sobrepasando los límites, objetivos y fines propios de la libertad europea en la que se ampara, o bien que el sujeto obtiene de forma impropia un beneficio o ventaja derivado de una Directiva europea. Para el cumplimiento de tal obligación podrá apoyarse en la colaboración y en el intercambio de información con las autoridades competentes de otros EEMM¹¹⁵.

Por lo tanto, como afirmo MÁRQUEZ, corresponde a la Administración Tributaria, en sí a su equipo o departamento de inspección, *«la prueba plena que desvirtúe los efectos de la presunción de buena fe y de inocencia»*¹¹⁶.

La prueba deberá consistir en la aplicación de los dos test, test objetivo y subjetivo, que analizábamos con razón de la exposición de la teoría sobre la prohibición de la teoría del abuso de Derecho Europeo¹¹⁷, no obstante, téngase en cuenta que no habrá obligación de probar el elemento subjetivo conforme a las teorías tradicionales.

¹¹⁵ STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, apartado 71.

¹¹⁶ Márquez Márquez, A. «La planificación fiscal, los motivos económicos válidos ... » op. cit. Pág. 43-44.

¹¹⁷ Ello en virtud de lo fijado por la STJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02; STJUE de 16 de marzo de 2006, asunto *Emsland Stärke*, causa C-94/05; y STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04.

El asunto de la carga probatoria en manos de la Administración tributaria no es baladí, pues deberá acreditar o probar la ausencia de motivos económica válidos – artificialidad de la causa– y la existencia de irregularidad tributaria mediante el beneficio o ventaja fiscal impropia obtenida a través de la referida artificialidad¹¹⁸. Se trata de una actividad probatoria completa y ciertamente difícil y compleja para la Administración, ya que no resultará suficiente con probar la ausencia de motivos económicos válidos y presumir aquellos otros elementos o efectos requeridos para afirmar la concurrencia de abuso del derecho o fraude de ley.

Una vez probados tales extremos entrará en juego el papel del contribuyente, quien tendrá en su mano el derecho de refutar aquello *aparentemente* probado por la Administración.

Se trata de una requisito que influirá en el procedimiento tributario de averiguación, por lo que puede, y es lo más probable, que la propia cláusula anti-elusiva no especifique ningún extremo referido a la carga probatoria, habrá que estar a lo regulado en el Reglamento o normativa de desarrollo de la misma, así como a las circulares o disposiciones propias o internas, incluso a la propia práctica, de la Administración competente sobre la misma.

La importancia de la prueba en este ámbito se debe también a la facultad o derecho que asiste al interesado en probar que su conducta no es para nada elusiva o abusiva¹¹⁹. La facultad que le permitirá demostrar la concurrencia de uno o varios motivos económicos válidos, sin estar sometido a importantes restricciones administrativas o bien la práctica de la misma resulte excesiva, que justifiquen su operación, facultad derivada del principio de proporcionalidad como consecuencia de su efecto sobre la *razonabilidad objetiva*¹²⁰.

¹¹⁸ Márquez Márquez, A. «La planificación fiscal, los motivos económicos válidos ... » op. cit. Pág. 45.

¹¹⁹ Véase, entre otras, la STJUE de 29 de marzo de 2007, asunto *Rewe*, causa C-347/04, párrafo 57.

¹²⁰ Calderón Carrero, J. M. «STJCE 13.3.2007, C-524/04, Asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group*: las Condiciones de compatibilidad comunitaria de las cláusulas de subcapitalización (y de precios de transferencia)» *Comentarios de Jurisprudencia Comunitaria*. Instituto de Estudios Fiscales. 2007 [Madrid] Pág. 12

Entre otras, STJUE de 9 de noviembre de 1983, asunto *San Giorgio*, causa C-199/82, párrafos 14, 17 y 18; y STJUE de 15 de mayo de 1997, asunto *Futura Participations*, causa C-250/95, párrafo 26; STJUE de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, causa C-196/04, párrafo 70; STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group*, causa C-524/04, párrafo 82; y STJUE de 21 de enero de 2010, asunto *SGL*, causa C-311/08, párrafo 73.

Resulta materialmente imposible delimitar al cien por cien el concepto de motivo económica válido, así como los motivos económicos admisibles por el Ordenamiento¹²¹, ya que se trata de conceptos indeterminados pero de carácter determinable en atención al caso concreto de que se trate.

La facultad o derecho del contribuyente a probar que su conducta no es meritoria del trato como conducta elusiva o abusiva es más que importante, pues si en el caso en concreto concurren motivos económicos válidos no podrá aplicarse la medida anti-elusiva o anti-abusiva, éstos impedirán apreciar el abuso o fraude de ley¹²², cuestión que le permitirá proteger y garantizar su seguridad jurídica y hacer eficiente la operativa de las autoridades fiscales evitando que éstas inviertan tiempo y medios en aquellos supuestos que no lo merecen¹²³.

La problemática entorno a la carga de la prueba no termina aquí, sino que el problema se encuentra en la determinación de los elementos probatorios admitidos para llevarla a cabo.

Desde un punto de vista general diríamos que, en un principio, serían válidos todos los métodos de prueba admitidos en Derecho, en si derecho local. Sin embargo, la cuestión no es tan sencilla, ya que las prácticas elusivas o abusivas se caracterizan por ser ejecutadas en un contexto transfronterizo en el que participan diversos Ordenamientos Jurídicos, tanto europeos como extraeuropeos, lo que puede ocasionar que métodos admitidos y empleados en unas jurisdicciones no lo sean en otras, por lo que deberá existir una cooperación o consentimiento mutuo en la divergencia que pueda acontecer. Cuestión al respecto ha tratado el asunto *Persche*¹²⁴, asunto que termina reconduciendo el asunto a la Directiva sobre cooperación y colaboración de las administraciones públicas en materia de fiscalidad, por lo que esta cuestión responde en

En el mismo sentido también se ha pronunciado la Corte de Casación Italia, Sección Tributaria, de 17 de diciembre de 2008, núm. 1465, punto 11.

¹²¹ Recuérdese lo expuesto en el Capítulo IV sobre la relación entre motivo económico válido y la causa del contrato o negocio jurídico.

¹²² Véase la STJUE de 26 de septiembre de 2000, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-478/98, párrafo 45.

¹²³ Conclusiones del Abogado General Geelhoed, de 29 de junio de 2006, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, causa C-524/04, párrafo 66.

¹²⁴ STJUE de 27 de enero de 2009, asunto *Persche*, causa C-318/07, párrafo 54 y 58, y STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimant in the Thin Cap Group*, causa C-524/04, párrafo 92.

mayor medida a la problemática de garantizar la eficacia de los controles fiscales, pero aún así presenta una importante influencia en materia prevención y lucha contra el abuso y elusión fiscal.

En virtud de la referida Directiva, las autoridades fiscales competentes del EEMM afectado por la conducta abusiva podrían dirigirse a las autoridades de otro Estado¹²⁵, sin embargo, dicha cuestión está sometida a una serie de límites derivadas de la Directiva¹²⁶. Adicionalmente, los EEMM podrán lograr idéntico objetivo a través del empleo de las cláusulas de intercambio de información de los CDI.

Otro de los aspectos relevantes en cuanto al derecho de prueba es el referido a la prohibición de la prueba negativa o lo que es lo mismo, se prohíbe conforme al Derecho Europeo que el contribuyente tenga que probar la concurrencia de un hecho o elemento negativo, como por ejemplo que *no* ha realizado conducta elusiva alguna, este carácter negativo de la prueba haría de ella una prueba diabólica¹²⁷, al resultar en muchas ocasiones materialmente imposible probar el referido extremo o carácter.

6. 5. 6. Procedimiento legal y justo

La determinación de la concurrencia de una conducta abusiva o elusiva es competencia de las autoridades nacionales, quienes, en la aplicación de la norma anti-abuso nacional, deberán respetar los principios y elementos del Derecho Europeo, así como los derechos fundamentales reconocidos en el Tratado de la Unión¹²⁸.

El procedimiento a seguir por las referidas autoridades nacionales se refiere a aquel que ya hemos referido en reiteradas ocasiones cuando estudiábamos la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo, donde manifestamos que la autoridad nacional a la hora de efectuar la comprobación o inspección tributaria deberá realizar un análisis general bajo los parámetros del método caso por caso –*case by case*– ello otorgará al contribuyente mayores cotas de seguridad jurídica al limitar la

¹²⁵ STJUE de 27 de septiembre de 2007, asunto *Twoh International*, causa C-184/05, apartado 32.

¹²⁶ STJUE de 27 de septiembre de 2007, asunto *Twoh International*, causa C-184/05, apartado 32.

¹²⁷ STJUE de 24 de marzo de 1988, asunto *Comisión v. Italia*, causa C-104/86, apartado 11.

¹²⁸ Entre otras, véanse la STJUE de 14 de diciembre de 2000, asunto *Emsland Stärke*, causa C-110/99, apartado 54; STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causa C-28/95, apartado 31; y STJUE de 31 de marzo de 1993, asunto *Kraus*, causa C-19/92, apartado 40.

arbitrariedad que pueda inspirar a la Administración nacional, y más aún cuando el contribuyente tiene el derecho a probar que su conducta o comportamiento ha sido realizado conforme al Derecho Europeo.

El procedimiento de declaración de conducta abusiva deberá respetar los principios de efectividad y equivalencia.

Finalmente, esta garantía del contribuyente termina con la posibilidad de acceder ante la vía judicial en caso de violación tanto de normativa procedimental como sustantiva o de fondo¹²⁹.

Lo anteriormente expuesto se debe a la consideración realizada por el TJUE a la hora de entender a los derechos fundamentales como parte integrante de los principios generales del Derecho¹³⁰, derechos entre los que se encuentra el derecho de defensa. Por lo tanto, el respeto al principio de defensa se establece como principio general del Derecho Europeo, el cual resultará efectivo no en sede judicial como consecuencia de la revisión del acto administrativo, sino también en el procedimiento administrativo en el que la Administración prueba la concurrencia de los elementos necesario para poder codificar la conducta como elusiva o abusiva.

Dicho derecho de defensa se manifiesta, principalmente, en el derecho de prueba, el cual deberá ejecutarse en un plazo suficiente y adecuado, ya que de no ser así sería contrario al principio de proporcionalidad¹³¹.

Éste derecho de defensa está íntimamente vinculado a la obligación que tiene la administración tributaria competente de motivar todos sus actos y resoluciones emitidos en el curso del procedimiento administrativo oportuno en materia de abuso de derecho o elusión fiscal, en caso de que no esté oportunamente motivado, haciendo referencia al supuesto objeto de valoración y calificación, a los preceptos legales aplicables, así como a las posibles consecuencias jurídicas derivadas de ello, se podría ocasionar la

¹²⁹ STJUE de 17 de julio de 1997, asunto *Leur Bloem*, causa C-28/95, apartado 41; y STJUE de 31 de marzo de 1993, asunto *Kraus*, causa C-19/92, apartado 40.

¹³⁰ STJUE de 6 de marzo de 2002, asunto *Connolly v. Comisión*, causa C-274/99, apartado 37; y STJUE de 18 de diciembre de 2008, asunto *Sopropé*, causa C-349/07, apartados 33 y ss.

¹³¹ STJUE de 24 de octubre de 1996, asunto *Comisión v. Lisrestal y otros*, causa C-32/95, apartado 21; y STJUE de 12 de septiembre de 2000, asunto *Comisión v. Lisrestal*, causa C-462/98, apartado 36.

indefensión del contribuyente, al carecer de elementos en los que apoyar su argumentación o defensa jurídica de forma adecuada y precisa.

Por último, consideramos que si con carácter previo a la vía judicial se prevén otros instrumentos procedimentales o recursos en vía administrativa con los que hacer valer los derechos del contribuyente –reposición, apelación, etc.– se velaría en mayor medida por el principio de proporcionalidad e indirectamente por la seguridad jurídica del interesado.

Igual resultado nos otorgaría que la cláusula nacional se aplicara siguiendo un procedimiento especial, dirigido por un órgano especializado y colegial, lo que permitiría dar mayor seguridad jurídica al contribuyente, pues éste lograría unificar toda la teoría y doctrina entornos a la referida cláusula, evitando, de este modo, todo ápice de arbitrariedad.

Para concluir, decir únicamente que con la codificación de la cláusula anti-abuso general se espera no tener que acudir a la vía judicial requiriendo y demandado la defensa, seguridad y protección que no ha sido respetada en vía administrativa, ya que a través de la referida positivización se pretende lograr una mayor eficacia administrativa, pretendiendo que todos los asuntos se resuelvan en vía procedimental sin tener que acudir a instancias superiores.

6. 5. 7. Conclusión

Como podemos observar, el principio de proporcionalidad se podría establecer como límite o requisito a tener en cuenta a la hora de la codificación¹³², ya que éste no se refiere única y exclusivamente a la necesidad de perseguir los *wholly artificial arrangement* verificables a través de evidencias o elementos objetivos, sino que también al carácter de las presunciones, derecho de defensa, etc. Exigencias que sin lugar a dudas permiten lograr un equilibrio entre los intereses tributarios nacionales y los intereses económicos de los particulares.

¹³² Marchessou, P. Procedimientos tributarios nacionales ... , en Fernández Marín, F. y Fornieles Gil, A. Derecho Comunitario y procedimiento tributario. op. cit. Pág. 113

6. 6. Test de valoración de la cláusula general anti-abuso nacional con respecto al Derecho Europeo

Una vez expuesta en capítulos anteriores tanto la teoría de las *rule of reason* y la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo y analizados también todos los requisitos y límites que en base a éstas el TJUE ha establecido, nos vemos capacitados para poder elaborar un test de evaluación en virtud del cual se podría determinar cuando una cláusula anti-elusiva o anti-abusiva nacional es conforme a Derecho Europeo¹³³.

El primero paso consiste en la aplicación del test que ya fijó el TJUE en la teoría de las *rules of reason*, según éste la medida deberá prever una restricción de las libertades fundamentales pero no una discriminación, por lo que se requerirá la aplicación y protección del Derecho Europeo a través del Tratado y deberá estar amparada en la búsqueda de la consecución de la prevención y lucha contra la elusión fiscal como motivo imperioso de interés general.

Si dicho test resulta negativo la medida nacional en cuestión sería completamente contraria al Derecho Europeo, por lo que no haría falta aplicar la segunda parte del test.

En cambio, si la respuesta a las cuestiones anteriores resulta positiva entrará en juego la segunda parte del referido test de valoración. En esta parte entrarán en juego los límites y requisitos que el TJUE, en base al principio de proporcionalidad, ha fijado conforme ha ido desarrollando la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo. No se trata de otra evaluación que la aplicación del triple test de proporcionalidad, es decir, determinar la idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto de la medida, para lo cual se atenderá a analizar si concurren o no todos y cada uno de las previsiones expuestas en epígrafes anteriores, como por ejemplo que únicamente persigue las estructuras completamente artificiales, que se estructura en

¹³³ Supones que en aquel caso particular existe acceso al Derecho Europeo al suponer una restricción de alguna de las libertades fundamentales. Véase Herwing Schaper, M. G. *The Structure and Organization of EU Law in the Field of Direct Taxes*. IBD Doctoral Series. 2013 [Amsterdam]; y Herwing Schaper, M. G. «A Computational Legal Analysis of Acte Clair Rules of EU Law in the Field of Direct Taxes» 6 *World Tax Journal*. 2014. Núm. 1. Pág. 77 – 108.

base a presunciones relativas, que existe un efectivo y real derecho de defensa del contribuyente, etc.

La razón de ser de la interpretación estricta que efectúa el TJUE sobre las cláusulas anti-elusivas nacionales, así como la sumisión del legislador nacional en cuanto a la observancia y respeto de los límites, requisitos y parámetros establecidos por el TJUE en el desarrollo de la jurisprudencia en materia de abuso de derecho, *rule of reason* y proporcionalidad se debe a la necesidad de garantizar y asegurar el correcto ejercicio de las libertades europeas en el marco de la consecución y desarrollo del Mercado Interior, de no ser así éste se vería más que restringido, fracasando, por tanto, en la consecución de todos sus objetivos.

6. 7. ¿Cuáles son los efectos de una cláusula anti-abuso nacional contraria al Derecho Europeo?

Una vez que el TJUE ha declarado que la disposición anti-abuso nacional es contraria al Derecho Europeo se despliega un efecto beneficioso para el contribuyente, éste tendrá derecho a la devolución del importe ingresado al erario público como consecuencia de la recalificación tributaria que sufrió al serle aplicada la referida disposición o cláusula más los intereses que se pudieran devengar o bien le será reconocido el beneficio o ventaja fiscal que pretendía en un principio¹³⁴.

En la restitución del referido importe regirá el principio de equivalencia, en el sentido de que no podrá aplicarse un procedimiento menos favorable para el contribuyente al tratarse de un supuesto regido por el Derecho Europeo con respecto a aquel que aplicaría a nivel nacional, principalmente en lo referido a plazo, carga de prueba, etc., es decir, no podrá ser más perjudicial, en términos procedimentales y temporales, que con respecto al procedimiento doméstico¹³⁵.

¹³⁴ STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, causa C-524/04, párrafo 110.

¹³⁵ Véanse, entre otras, la STJUE de 27 de octubre de 2010, asunto *Rewe-Zentral*, causa C-22/10; STJUE de 9 de noviembre de 1983, asunto *San Giorgio*, causa C-199/82; y STJUE de 29 de junio de 1988, asunto *Deville*, causa C-240/87.

No todos los conceptos son restituibles, la restitución sólo alcanzará a las cantidades pagadas al erario y aquellas que fueron retenidas, incluidas el daño emergente derivado de la imposibilidad de disponer de los importes retenidos. Sin embargo, no serán restituibles los importes derivados de las decisiones económicas efectuadas por el contribuyente en atención del contenido de la disposición normativa que posteriormente resulta contraria al Derecho Europeo¹³⁶.

La restitución de los importes debidos no es tan fácil como aparenta, ya que será necesario que el supuesto de hecho y la conducta de la administración tributaria cumplan una serie de requisitos, estos se pueden resumir en que la norma o disposición nacional contraria al Derecho Europeo de derecho a ello, téngase en cuenta que si ésta tiene un efecto sobre el patrimonio del interesado si reconocerá la referida facultad, que la violación sea suficiente y notoria y que exista un nexo de causalidad directo¹³⁷.

El procedimiento que se seguiría si se diera el caso de que una cláusula anti-elusiva nacional resulta contraria al Derecho Europeo se puede resumir en las siguientes fases¹³⁸:

- El Estado miembro será requerido para adaptar la normativa nacional puesta en tela de juicio.
- La Comisión Europea supervisará ese procedimiento de adaptación.
- Cabrá la posibilidad de imposición de sanciones en caso de que no se efectúe la adaptación en el plazo y formas requeridas.

¹³⁶ STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, causa C-524/04, párrafo 113.

¹³⁷ STJUE de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, causa C-524/04, párrafo 115; y STJUE de 13 de noviembre de 2012, asunto *Test Claimants in the FII Group Litigation*, causa C-35/11, apartado 29.

¹³⁸ Para un mayor grado de detalle consúltese el artículo 260 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

CAPÍTULO VII **DERECHO COMPARADO**

7. 1. Introducción

La existencia de cláusulas anti-elusivas generales en los Ordenamientos Jurídicos europeos e incluso en aquellos de terceros Estados es algo común y generalizado, no obstante aún quedan algunos que han preferido abstenerse de codificar la referida medida y operar a través de principios generales y teorías jurisprudenciales o bien mediante cláusulas anti-elusivas especiales.

La codificación de una cláusula anti-elusiva general no se ha dado únicamente en países europeos¹ —entre otros, España², Reino Unido³, Alemania⁴ o Francia⁵—, sino también en terceros Estados, como por ejemplo Estados Unidos⁶, Canadá⁷ o Nueva Zelanda⁸.

Ante la importancia de estas cláusulas a nivel mundial, hemos decidido concluir la tesis efectuando un análisis comparado, análisis que se centrará, por razones y límites temporales y espaciales, a tres países, España, Italia y Reino Unido. El por qué de esta elección es el siguiente. España porque se trata de una nación en la que la cláusula anti-elusiva ha experimentado notables modificaciones legislativas, incluso, a día de hoy, el artículo 15 de la Ley General Tributaria ha experimentado una ligera modificación. El

¹ Siguiendo el estudio efectuado por la Comisión Europea, a día de hoy, alrededor de 25 Estados miembros disponen de cláusula anti-elusiva general en sus respectivos ordenamientos.

² Recogida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria.

³ Finance Act 2013, Part. 5. Disponible en <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>

⁴ El parágrafo 12 de la Ordenanza Tributaria sobre Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.

⁵ Artículo 64 del Livre des Procédures Fiscales.

⁶ Véase el Health Care and Education Reconciliation Act Created Section 7701 (o).

⁷ Section 245 del Income Tax Act.

⁸ Section BG 1 y GA 1 del Income Tax Act 2007.

caso de Italia debido a que se caracteriza por la incerteza, tanto la doctrina jurisprudencial como la doctrina académica no ha hecho sino dudar al respecto, sin saber donde ubicarse y que medida anti-elusiva emplear, hasta agosto de 2015, momento en el que el artículo 10bis de *Statuto dei Diritti del Contribuente* fue introducido como cláusula anti-elusiva general. Por último, Reino Unido, al establecerse como referencia a partir de la cual demostrar la importancia de la codificación de una cláusula como la anti-abuso, éste junto a Estado Unidos se posicionan como Ordenamientos Jurídicos con naturaleza *common law* pero con una cláusula *codificada* con la que luchar contra las prácticas elusivas y por ende como referentes en el estudio de esta figura.

Ni que decir tiene que las cláusulas anti-elusivas que podemos encontrar a lo largo y ancho de este mundo presentan una enorme disparidad entre ellas, es decir, no guardan ni la misma estructura ni la misma base jurídica, excepto, claro está, aquellas propias de EEMM, pues, ante todo, o *se supone*, deberán respetar los límites fijados por el Derecho Europeo.

La diferencia fundamental de las cláusulas anti-elusivas propias de países de *civil law* con respecto a aquellos de *common law*, es que en el primero de los casos suelen basarse en la teoría del fraude de ley y en aquella del abuso del derecho, mientras que en el segundo caso se apoyan en las teorías jurisprudenciales sobre la ausencia de realidad económica o la prevalencia de la sustancia sobre la forma.

Pese a que estas cláusulas a nivel teórico parezca totalmente distintas, resultan más que similares en el plano práctico⁹, ambas persiguen idénticos resultados y objetivos. Es por ello por lo que afirmamos que, independientemente del Ordenamiento jurídico en el que se encuentren y de su cultura jurídica, las cláusulas anti-elusivas siempre compartirán la misma razón de ser, luchar y acabar con estas prácticas.

Nos detendremos a continuación a analizar las cláusulas anti-elusivas o anti-abusivas generales existentes o vías de aprobación en Italia, España y Reino Unido.

⁹ Rosenblatt, P. *General Anti-avoidance Rules ...* . op. cit. Pág. 28

7. 2. Italia

Uno de los ordenamientos jurídicos que merece ser estudiado es aquel italiano. Éste, hasta agosto de 2015 carecía de cláusula anti-elusiva general, hasta entonces el legislador italiano se encontraba sumido en un profundo letargo legislativo, del cual despertó, como tendremos ocasión de estudiar, a principios del año 2014.

Si bien es cierto, el Ordenamiento italiano recogía, hasta aquel entonces¹⁰, ciertos preceptos específicos contra las conductas abusivas o elusivas, por ejemplo el artículo 37bis introducido por el Decreto Legislativo 358/97, cláusula o disposición cercana a la cláusula anti-elusiva general pero que no puede ser calificada como tal, sino como *quasi general*, así como ciertos métodos interpretativos como es aquel teleológico en base a la igualdad, universalidad y capacidad tributaria, método que, como afirma FALSITTA, viene aplicándose desde el Código Albertino hasta la actualidad¹¹.

La situación italiana ha sido muy criticada por su propia doctrina, al considerarse que la ausencia de una cláusula anti-elusiva general no supone sino una *indefensión* de la Hacienda pública ante las conductas y técnicas elusivas¹², incluso, nos atrevemos a decir, que para el propio contribuyente, pues, como tendremos ocasión de analizar a continuación, la ausencia de la referida cláusula anti-abuso general ha hecho que la Hacienda italiana buscara mecanismos alternativos con los que garantizar una mínima lucha contra las prácticas elusivas, situación que en muchas ocasiones ha derivado en la inseguridad jurídica del contribuyente.

Si atendemos a la evolución que el Ordenamiento italiano ha experimentado en este ámbito podríamos decir que ha pasado de una situación de codificación a través de cláusulas *quasi generales* a una caracterizada por la práctica jurisprudencial para luego intentar, una vez más, volver al régimen tradicional, es decir, la codificación legal.

¹⁰ Téngase en cuenta que el referido artículo 37 bis y todas sus modificaciones resultan derogadas como consecuencia de la aprobación del artículo 10 bis del Statuto dei Diritti del Contribuyente, aprobado por el Decreto Legislativo de 5 de agosto de 2015, núm. 128.

¹¹ Falsitta, G. *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, en Maisto, G. *Elusione ed abuso del Diritto Tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*. Giuffrè. 2009. [Milán] Pág. 3 y ss.

¹² Gallo, E. «Elusione senza rischio: il Fisco indifeso di fronte ad un fenomeno tutto italiano» *Diritto e Pratica Tributaria*. 1991. Núm. 1. Pág. 259

A partir de este punto comenzamos a analizar el Ordenamiento italiano en materia de instrumentos anti-elusivos.

7. 2. 1. Consideraciones generales y previas a la situación actual

Aparentemente resultaría acertado afirmar que el Ordenamiento italiano se ha visto influenciado por el antiguo Derecho Romano, derecho en el que se encontraba la institución de la *Exceptio doli*, sin embargo dicha afirmación resulta ser totalmente equivocada, la *exceptio doli* no influenciaría al Derecho italiano pero si, en cambio, al alemán. En este ámbito, el Ordenamiento italiano se vería más influenciado por el doctrina y jurisprudencia francesa, influencia que llega hasta el día de hoy.

La primera intención de introducir una cláusula anti-elusiva en el Ordenamiento italiano tuvo lugar entorno a 1960 a través de la Reforma Tributaria dirigida por la Comisión presidida por Cesare Cosciani. Propuesta que resultó totalmente desechada al suponer, aparentemente, una excesiva penetración susceptible de uso impropio y arbitrario por parte de la administración tributaria en contra de los derechos y libertades del contribuyente.

A esta propuesta sucederían en el tiempo otras muchas, como por ejemplo la Propuesta de Ley de 4 de febrero de 1986 núm. 3461, el Proyecto de Ley de 5 agosto de 1988 núm. 1301 basado en la teoría sobre la sustancia sobre la forma y la *step transaction* por la influencia de Reino Unido y Estados Unidos, seguido, a su vez, por el Proyecto de Ley de 9 de marzo de 1989 núm. 3705.

Como podemos observar, Italia ha tenido una actividad legislativa intensa e interesante en cuanto se refiere a las intenciones y deseos de introducir en su normativa legal una cláusula anti-elusiva basada en la teoría del fraude de ley¹³. Intenciones y deseos que se vieron truncados, quizás, por los intereses económicos egoístas de aquellos de quienes dependía su votación y aprobación.

¹³ Tabellini, P. M. *L'elusione della norma tributaria*. op. cit. Pág. 137.

Los fracasos legislativos anteriores hicieron que se tuviera que buscar una vía alternativa para luchar contra las prácticas elusivas, no se podía permitir que éstas continuaran impasibles ante la mirada desesperada de ciertos partidos políticos y de aquellos contribuyentes que veían como su carga tributaria incrementaba a razón de lo que otros dejaban de ingresar al fisco. Es por ello por lo que debemos destacar la importantísima influencia del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario, puesto que la instauración del abuso del derecho en materia tributaria provendría del Código Civil italiano. Sin embargo, en esta cuestión debemos prestar la máxima cautela, debido a que la mayoría de la doctrina italiana niega que la figura del *fraude de ley*, introducida en el Código Civil de 1997, tuviera aplicación en materia tributaria¹⁴.

Terminamos esta toma de contacto haciendo referencia a lo que podríamos denominar el agente detonador de la codificación de la cláusula anti-elusiva general. Nos referimos al artículo 10 de la Ley de 29 de diciembre de 1990, núm. 408, modificada, a su vez, por el artículo 28 de la Ley de 23 de diciembre de 1994 núm. 724 y por el artículo 3 de la Ley de 23 de diciembre de 1996, núm. 66, donde se expondría que « [...] è consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere i vantaggi tributari conseguiti in operazioni di concentrazione, trasformazione finanziaria, scorporo, cessioni di azienda, riduzione di capitale, liquidazione, valutazione di partecipazioni, cessioni di crediti o cessione o valutazione de valori mobiliari poste in essere senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un risparmio d'imposta»¹⁵.

¹⁴ El rechazo de la figura del fraude de ley en materia tributaria se puede justificar en base al razonamiento que otorga la Corte de Casación italiana en la Sentencia de 1 de febrero de 2001, núm. 11352, donde se viene a exponer que a pesar de que el fraude de ley suponga la nulidad del contrato, ello no significa que la autoridad tributaria disponga de un poder general como para proceder a la recalificación de la operación –de ahí nuestra idea de que es necesaria la codificación para contar con tal habilitación –. Sin embargo, al respecto se han dado pronunciamientos contradictorios, velando en mayor medida por la seguridad jurídica, nótese el tono irónico. Entre dichos pronunciamientos nos encontramos la Sentencia de la Corte de Casación de 21 de octubre de 2001 núm. 20398 y de 14 de noviembre de 2005 núm. 22932, donde se declaró la nulidad por defecto de causa; o bien la Sentencia de 26 de octubre de 2005 núm. 20816 donde se aplica el fraude de ley civil al considera que las normas tributarias tienen un carácter imperativo encontrándose, por tanto, bajo la tutela de los intereses generales relacionados con el sostenimiento de los gastos públicos.

Se demuestra aquí la intención del legislador italiano de introducir progresivamente una cláusula general, ya que la anteriormente transcrita no puede ser catalogada como tal, sino más bien como *quasi general*, al resultar su ámbito de aplicación limitado a una serie de actuaciones o transacciones.

Será el referido artículo 10 quien innove en gran medida el Sistema tributario italiano a través de la incorporación de una cláusula *quasi general*. Sin embargo, el legislador no se detendría ahí, sino que procedió a ofrecer una reforma del mismo, con el fin, entre otras cosas, de eliminar las dudas presentes en el término *fraudulento* en el empleado. Para ello emplearía la delegación legislativa a través de la Ley de 23 de diciembre de 1996, núm. 662, en base al cual se engendró el Decreto Legislativo de 8 de octubre de 1997, núm. 358 por el que se introduce el artículo 37.bis en el D.P.R. de 29 de octubre de 1973, núm. 600, que se expone en el epígrafe que sigue.

Observamos que finalmente ha tenido lugar la ansiada y necesitada codificación de la cláusula anti-elusiva general, como ya habían puesto de manifiesto, entre otros, PROCOPIO¹⁶.

7. 2. 2. El artículo 37 bis del D.P.R. de 29 de octubre de 1973

El referido artículo se crearía con el fin de constituirse como una cláusula anti-elusiva general, así se puede desprender de su apartado primero, donde el artículo reza «*sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti a aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti*».

En sí se puede observar que contiene todos y cada uno de los elementos necesarios para poder decir que estamos ante una cláusula anti-elusiva general y por ende ante una habilitación completa de la administración tributaria para recalificar las referidas conductas¹⁷.

¹⁶ Procopio, M. «L'irrisolto problema dell'elusione fiscale e la necessità di un intervento del legislatore» Diritto e Pratica Tributaria. 2009. Núm. 1. Pág. 371 – 377.

¹⁷ Tabellini, P. M. *L'elusione della norma tributaria*. op. cit. Pág. 199.

Sin embargo, al continuar analizando este artículo podemos ver como éste se trata, más bien, de una cláusula *quasi* general, en su apartado tercero se delimitan las operaciones en las que encuentra aplicación, principalmente operaciones de reestructuración empresarial¹⁸.

Este artículo 37 bis introduce novedades con respecto al anterior artículo 10, por ejemplo desaparece el adverbio *fraudulentamente*, siendo sustituido por la expresión *aggiramento di obblighi e divieti*, estableciendo un cauce más cercano a la noción de elusión fiscal y eliminando toda traza de duda que lo pudiera vincular con el fraude, en el sentido de conducta evasiva o *contra legem*. Del mismo modo se ha eliminado la palabra *scopo esclusivo*, resultando ahora suficiente que el comportamiento sea *diritto ad aggirare obblighi e divieti*, objetivándose, por tanto, los requisitos o elementos necesarios para poder afirmar la aplicación de éste. Se apoya, de este modo, en la teoría del fraude de ley.

El refuerzo de la referida cláusula no sólo ha tenido lugar a través de los aspectos expuesto con anterioridad, sino que empleó el Derecho comparado para integrar la teoría británica de la *steps transaction*, es decir, la posibilidad de aplicar la misma no únicamente a actos individuales o aislados, sino a aquellos *collegati tra loro*, relacionados entre ellos.

Analizado el precepto, podemos identificar el requerimiento de tres elementos para poder afirmar que estamos ante una conducta elusiva, estos son: la elusión de las obligaciones y prohibiciones mediante actos o negocios aislados o relacionados, presencia de un ahorro de impuestos y la ausencia de válida razón económica.

¹⁸ De este modo se afirma que el apartado primero del artículo 37bis constituiría una cláusula general que se ve limitada por el apartado tercero del mismo, donde se exponen, de forma taxativa, las conductas sobre las que éste podrá encontrar aplicación. Así lo ha expuesto Pistone, P. *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, en Maisto, G. *Elusione e abuso del Diritto Tributario...* . op. cit.. Pág. 334.

Llama la atención el hecho de que pese a todas las aportaciones doctrinales y jurisprudenciales, principalmente europeas, el artículo 37 bis no mencione en ningún momento el carácter artificial de la operación u operaciones, por lo que presumimos que éste se inspiró en la cláusula anti-elusiva de la Directiva sobre el régimen común aplicable a operaciones de reestructuración empresarial. Sea como fuera, si el artículo 37 bis hubiera o no hecho referencia a la artificialidad o anormalidad del instrumento comercial no habría cambiado su base en torno al fraude de ley, sino que habría introducido elementos de base objetiva que facilitarían la identificación de la conducta elusiva.

El artículo 37 bis también dejaría claro cuales serían los efectos derivados de su aplicación, efectos que se pueden resumir en la recalificación tributaria de la operación en base a la aplicación de *«le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione»*, lo que iría acompañado, como es normal, de los intereses de demora que se pudieran haber devengado.

El contribuyente encuentra en dicho artículo un *safe harbour* o puerta de escape, ya que aún efectuando una operación o conjunto de éstas que pudieran cumplir los requisitos que el artículo 37 bis fija para ser catalogada de elusiva, éste podría demostrar que en ella concurren una o varias razones económicas válidas que justifican el por qué de la operación, logrando, de este modo, la inaplicación del referido precepto.

La concurrencia del motivo económico válido se debería probar a través de la valoración del comportamiento económico como comportamiento directo a lograr una determinada función y objetivo económico, concepto en el que no sólo entran las razones puramente industriales o empresariales¹⁹ –incremento de beneficio, reducción de coste, obtención de una economía de escala, etc.– sino también otras como aquellas organizativas, estructurales, etc.²⁰.

¹⁹ Stevanato, D. «Pareri del comitato per l'interpellato ed altre pronunce amministrative in materia di elusione. Parte I.» *Diritto e Pratica Tributaria*. 2005. Núm. 4. Pág. 257.

²⁰ Así lo reconoció la propia Corte de Casación italiana en su sentencia de 21 de enero de 2001.

Volvemos a reiterar el hecho de que no se trata de una cláusula general, sino especial al resultar reducido su ámbito de aplicación. Sin embargo hay quien ha pretendido hacer de ella una general al afirmar que, pese al elenco que ésta recoge, cualquier conducta elusiva se puede enmarcar en el supuesto de hecho del 37 bis, por lo que su apartado tercero merece una interpretación no taxativa²¹. Reflexión doctrinal a la que mostramos nuestra más amplia oposición, ya que la misma resulta contraria al principio reserva de ley, certeza y seguridad jurídica en contra, claro está, del propio contribuyente, al no tratarse, sino, de una reflexión pro Hacienda Pública.

Por lo tanto, y que valga de conclusión, hasta agosto de 2015 el Ordenamiento italiano disponía de una cláusula anti-elusiva de carácter especial o *quasi general* al estar compuesta de un elenco excluyente de casos y situaciones en los que sería aplicada²², cláusula que ha resultado derogada tras la aprobación del artículo 10 bis del Statuto dei Diritti del Contribuyente. No nos queda más remedio que afirmar que la misma no resultaba tan efectiva y eficaz como se pretendía para con la lucha contra la elusión fiscal al escapar un gran número de transacciones de su aplicación, así lo prueba la escasa aplicación que éste ha tenido a lo largo de su historia.

7. 2. 3. Los pronunciamientos judiciales italianos

Tras la codificación y durante la vigencia del artículo 37 bis, el Ordenamiento italiano ha experimentado la incerteza e inseguridad jurídica como consecuencia de los continuos y contradictorios pronunciamientos judiciales. Tan es así, que ante la inefectividad del artículo 37 bis en la lucha general contra la elusión fiscal, la Corte de Casación italiana llega a afirmar que en el Ordenamiento italiano existe un principio general *implícito* sobre la prohibición del abuso del derecho en base al artículo 53 Constitución italiana²³.

²¹ Falsitta, G. *Manuale di Diritto Tributario*. op. cit. Pág. 212.

²² Beghin, M. *L'Elusione Fiscale e Il Principio del Divieto di Abuso del Diritto*. op. cit. Pág. 297.

²³ Italia no se establece como el único país en afirmar la existencia de un principio general anti-abuso inmanente en el Ordenamiento Tributario, ya que en el mismo sentido se pronunció el Conseil d'État el 27 de septiembre de 2006, núm. 260005, Sté Janfin, y de 29 de diciembre de 2006, núm. 283314, Banck of Scotland.

En este epígrafe analizaremos los pronunciamientos más importantes en materia de la lucha contra la elusión fiscal en Italia. De este modo podremos ver el alto grado de incertidumbre legal existente en tal Ordenamiento, lo que deriva, sin lugar a dudas, en violaciones notorias y palpables de la seguridad jurídica del contribuyente.

Con carácter previo al estudio y análisis del supuesto principio general *implícito* en el artículo 53 de la Constitución italiana, nos detendremos en ciertos pronunciamientos en los que se demuestra la ineficacia del artículo 37 bis y la gran influencia de la doctrina europea, de elaboración jurisprudencial, sobre abuso de derecho.

7. 2. 3. 1. ¿Aplicabilidad o inaplicabilidad directa del principio sobre abuso del Derecho Europeo en fiscalidad?

El punto de partida lo constituye aquella sentencia de la Corte de Casación de 1 de octubre de 2005, núm. 22932, donde se afirma, rotundamente, la no aplicabilidad directa del referido principio en el Ordenamiento interno en base la vigencia e importancia del principio de reserva de ley en materia tributaria, certeza, seguridad jurídica y respeto del reparto competencial con respecto a la Unión Europea.

En este momento también tendrían lugar los pronunciamientos de la Corte de Casación italiana en la que se estableció la nulidad, a efectos civiles, de aquellos contratos o negocios efectuados en fraude de ley tributaria o de forma abusiva. Nos referimos a las sentencias de 25 de abril de 2005 núm. 20398 y a la sentencia de 26 de octubre de 2005, en materia de *dividends washing* y *dividends stripping*, lo cual, como resulta obvio, desencadenó más que importantes críticas procedentes de la doctrina, tanto tributaria como civil²⁴.

²⁴ Giuliani, F. M. «Su talume categorie privatistiche evocate da tre pronunce del Supremo Collegio in materia di elusione-evasione» *Rivista di Diritto Tributario*. 2006. Núm. II. Pág. 711 y ss.
Lupi. R. «Prima osservazioni sulla nullità del dividend washing per mancanza di causa – Ai limiti della discrezionalità interpretativa» *Dial. Diritto Tributario*. 2005. Pág. 1680 y ss.

Sin embargo, tal afirmación sería desmentida por la Sentencia de 29 de septiembre de 2006 núm. 21221 y de 13 de octubre de 2006 núm. 22023 donde se afirmó la directa aplicabilidad de la referida teoría, incluso en ausencia de una norma nacional anti-elusiva, específica o general, que habilitase a la Administración tributaria a recalificar para valorar todo tipo de transacción independientemente del tipo de impuesto en ella inmiscuido.

Esta última sentencia no se queda ahí, sino que va más allá, afirmando que el referido principio no se aplica única y exclusivamente en materia armonizada, principalmente en IVA, sino también en aquella no armonizada, como podría ser la imposición directa²⁵. Pronunciamiento que también es empleado por la Corte de Casación en su sentencia de 1 de diciembre de 2006 núm. 25612.

Como se observa, en menos de un año la Corte de Casación italiana cambiaría de parecer al admitir, por completo²⁶, la directa aplicación de la teoría europea.

Ni que decir tiene que el primero de los pronunciamientos resulta más adecuado que el segundo, ya que éste último se extralimita al violar no sólo los principios que inspiran al Derecho Tributario italiano, como aquel de reserva de ley, certeza y seguridad jurídica, sino también por la violación del reparto competencial entre Italia como Estado miembro y la UE, ya que, hasta día de hoy, la competencia en materia de fiscalidad directa se constituye como una competencia exclusiva de todos y cada uno de los EEMM, violación que indirectamente deriva en el otorgamiento de un poder extremo a la autoridad administrativa y judicial nacional, poder que debería de corresponder al legislador.

²⁵ Nos encontramos con pronunciamientos de la Corte de Casación manteniendo la referida orientación. Entre los que destacamos, la sentencia de 4 de abril de 2008 núm. 8772 y de 21 e abril de 2008 núm. 10257.

²⁶ Decimos que por completo puesto que reconoce la aplicación de la doctrina sobre el abuso del Derecho Europeo del TJUE no sólo en materia de fiscalidad armonizada, sino también en aquella no armonizada.

Se percibe, por tanto, una plena ignorancia o indiferencia del Derecho interno y del Derecho Europeo, prueba de ello resulta tanto la violación de los principios nacionales y también europeos, antes mencionados, como el desconocimiento pleno de los pronunciamientos del TJUE en el asunto, ya que el juez italiano emplea el término ejercicio indebido y no la estructura de puro artificio, demostrando que no logra ver la distinción entre abuso del derecho en sentido estricto y fraude de ley o abuso del derecho en sentido débil, como ya expusimos en los capítulos II y IV.

Por tanto, el juez italiano reconoce la teoría del abuso del Derecho Europeo como principio general aplicable en el ámbito interno sea en materia de fiscalidad indirecta como en aquella directa, lo que a su vez supondría, como afirma PIANTAVIGNA, una aplicación retroactiva del mismo al conocer conductas realizadas con anterioridad a la entrada en vigor del artículo 37 bis del D.P.R.N. 600/1973²⁷.

Tras el caos jurídico derivado de estos pronunciamientos, la Corte pretende resolver la situación con las sentencias de 15 de septiembre de 2008 núm. 23633 y aquella del 21 de noviembre de 2008 núm. 27646, al manifestar que la teoría de abuso del Derecho Europeo es un canon interpretativo²⁸, y por ende no aplicable de forma directa en fiscalidad no armonizada.

La Corte italiana ha ido progresivamente adaptando sus pronunciamientos a la doctrina europea en la materia, así por ejemplo en la sentencia de 2 de noviembre de 2011, núm. 22716 manifiesta que la esencia de la elusión es la frustración del objetivo y fines de la ley mediante conductas solo formalmente conformes a la ley. Y aquellas de 2012 donde manifestaba que serían elusivas o abusivas aquellas conductas que persiguieran principalmente un beneficio fiscal contrario al objetivo y fin de la norma²⁹.

²⁷ Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale ...* . op. cit. Pág. 281

²⁸ Equiparándose con lo que posteriormente afirmaría el propio TJUE en su sentencia de 29 de marzo de 2011, asunto *3M Italia*, causa C-417/10.

²⁹ Sentencia de la Corte de Casación italiana de 4 de abril de 2012, núm. 5402 y de 28 de junio de 2012, núm. 10807.

7. 2. 3. 2. «El descubrimiento» del principio general anti-abuso del artículo 53 de la Constitución italiana

Los pronunciamientos anteriores que reconocían la directa aplicabilidad del principio europeo sobre el abuso del Derecho en el Ordenamiento interno, sea en materia de fiscalidad directa como en aquella indirecta, serían reiterados de nuevo por la Sentencia de la Corte de Casación de 17 de octubre de 2008 núm. 25374, generando el estallido de las críticas doctrinales al presenciarse, como expusimos anteriormente, una auténtica vulneración de los principios nacionales que inspiran el Ordenamiento tributario y en especial aquel referido a la reserva de ley.

Por ello, la judicatura italiana decidió abandonar su doctrina mediante las sentencias de 23 de diciembre de 2008 con núm. 30055, 30056 y 30057, reconociendo la existencia de un principio anti-abuso general reconocido implícitamente en el artículo 53 de la Constitución, aplicable de oficio a cualquier asunto relacionado con la fiscalidad directa o no armonizada. El fundamento principal de esta sentencia no fue otro que la solidaridad tributaria o capacidad contributiva y progresividad del impuesto, al considerarse que los impuestos o figuras tributarias no han sido creadas para lograr fines diversos a aquellos que le son propios, es decir, contribuir al sostenimiento de los gastos públicos³⁰.

El origen de los pronunciamientos anteriores se encuentra en dos Ordenanzas de la Sección tributaria de la Corte de Casación, núm. 12301 y 12302 de 4 de mayo de 2006, donde se requería a las Sezioni Unite se pronunciasen sobre si la Administración tributaria puede declarar la nulidad, a efectos fiscales se entiende, por abuso del derecho, en el sentido de empleo abusivo de las normas europeas, con el fin de lograr un objetivo o fin impropio.

³⁰ Así sería reafirmado con posterioridad por las Sentencias de 8 de abril de 2009 con núm. 8481 y 8487, donde se afirmó que el principio anti-elusivo de base constitucional no persigue la represión o penalización del contribuyente, sino el garantizar la igualdad ante el tratamiento fiscal y la solidaridad en el sostenimiento de los gastos públicos.

Con ello la Corte de Casación reconoció la existencia del mencionado principio, basando su concurrencia en la realización de dos elementos, el primero de ellos, el empleo de instrumentos jurídicos de forma contraria a los fines y objetivos de la norma y el obtener una ventaja fiscal que no se encuentre justificada por válidas razones económicas.

Podemos observar como el pronunciamiento italiano se ve influenciado por la doctrina europea sobre el abuso del derecho así como de los pronunciamientos núm. 21221 de 2006, 10257 de 2008 y 25374 de 2008 donde se afirmó la aplicación directa del principio europeo incluso en materia de fiscalidad no armonizada.

Nuestro parecer con respecto a la referida sentencia y al reconocimiento de aquel principio *implícito* y hasta aquel momento desconocido no es otro que la desconformidad absoluta, ya que, de nuevo, se viola el principio de legalidad, la certeza legal y la seguridad jurídica del contribuyente. Consideramos, por tanto, que aunque exista el referido principio no escrito, es necesaria una codificación para poder proceder a la inoponibilidad frente a la Administración, posterior recalificación y por ende a exigir la deuda tributaria, lo que a su vez requiere cumplir con la garantía de certeza legal, ya que el contribuyente tiene derecho a conocer cuales serán las consecuencias derivadas de la conducta, negocio o transacción que realice, certeza íntimamente vinculada, por no decir dependiente, de la reserva de ley³¹.

Se reconocería, por tanto, que en Italia existen dos principios anti-abuso, uno aplicable a imposición indirecta o armonizada que se apoya en la doctrina Europea, y otro aplicable en imposición directa o no armonizada con apoyo en el artículo 53 de la Constitución italiana.

³¹ Que insistamos tanto en la necesidad de respetar las exigencias del principio de legalidad y de certeza para así garantizar la seguridad jurídica del contribuyente no es baladí, ya que si no se opera o legisla de esta forma llegará el momento en el que la medida sea declarada inconstitucional, pues no se está haciendo otra cosa sino que violar los principios constitucionales. Ejemplo de ello es el caso francés, donde por decisión del Conseil Constitutionnel francés núm. 2013 – 685 DC del 29 de diciembre de 2013, se declaró inconstitucional el artículo 100 que modificaba a su vez el artículo 64 de Livre des procédures al contener una definición de abuso de derecho fiscal impropia, en base a que desconocía la libertad del contribuyente de elegir la vía fiscal menos costosa, desconocía, también, la tutela de la propiedad garantizada en el artículo 2 de la Declaración de los Derechos del hombre y del ciudadano de 1789 y porque violaba los principios de legalidad y certeza jurídica.

Para mayor profundización consúltese <http://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2013/2013-685-dc/decision-n-2013-685-dc-du-29-decembre-2013.139024.html>

Con todo lo expuesto, la pregunta crítica a resolver sería que, ante la vigencia del artículo 37bis, cuando éste estaba vigente, y el reconocimiento del principio general implícito del artículo 53 de la Constitución, cuál de ellos vencería de ser ambos aplicables. Consideramos que, de ser procedente el reconocimiento *mágico* del referido principio –dada nuestra absoluta oposición– se tendría que derogar completamente el artículo 37bis excepto su apartado tercero, cuarto y quinto referidos al procedimiento, cuestión que se refuerza por el pronunciamiento de la Comisión Tributaria provincial de Milán en la sentencia núm. 54 de 21 de febrero de 2011 donde, en base a razones de igualdad y razonabilidad, considera que no sería constitucionalmente legítimo tratar supuestos elusivos iguales de forma diversa. La misma postura es compartida por la sentencia 7 de febrero de 2008 núm. 2816 y la de 22 de febrero de 2008 núm. 4624.

7. 2. 3. 3. Conclusión que se extrae de la historia jurisprudencial italiana en materia de abuso del derecho

De todo lo expuesto se puede ver como hasta 2005 era común en la doctrina y en la jurisprudencia italiana que la mera existencia de normas anti-elusión especiales fuese indicativa de que, en ausencia de tales normas, el aprovechamiento de la falta de neutralidad o de las inconsistencias del ordenamiento tributario era lícito.

Sin embargo, a partir de 2005 la postura de la Corte de Casación italiana cambió, especialmente con la sentencia de 29 de abril de 2005 núm. 20.398, momento a partir del cual la inexistencia de una norma anti-abuso, especial o general, aplicable no ha sido impedimento para negar las ventajas y beneficios fiscales calificados como abusivos. La fundamentación que daba la Corte resultaban vagas e infundadas, ya que se justificaban en base a la nulidad de los contratos realizados³², en base a la simulación de los mismo³³, a través de la aplicación de un principio general anti-abuso de origen comunitario³⁴ y reconociendo la existencia de un principio anti-abusivo de forma implícita en el artículo 53 de la Constitución italiana³⁵, todo ello demostrando un alto grado de indiferencia con respecto a la certeza y seguridad jurídica que en todo momento deben velar por los intereses del contribuyente.

³² Sentencia de la Corte de Casación italiana de 29 de abril de 2005, núm. 20938.

³³ Sentencia de la Corte de Casación italiana de 12 de mayo de 2005, núm. 20.816.

³⁴ Sentencia de la Corte de Casación italiana de 29 de marzo de 2005, núm. 21221.

³⁵ Sentencia de la Corte de Casación italiana de 2 de noviembre de 2008, núm. 30057.

7. 2. 4. Compatibilidad del art. 37 bis y el Derecho Europeo

Aunque el artículo 37 bis se encuentre derogado en la actualidad, consideramos oportuno afrontar la relación de éste, como norma *quasi general*, y el Derecho Europeo. La cuestión es si, en base al principio de legalidad y reserva de ley, la aplicación de la norma anti-elusiva depende de la realización de uno o varios de los supuestos que contempla, o si por el contrario, el principio anti-abuso de base comunitario permite una aplicación a cualquier tipo de conducta esté o no introducida en la cláusula.

En cuanto al procedimiento, decir que el artículo 37 bis resulta, aparentemente conforme a Derecho Europeo, la carga de la prueba está en manos de la Administración tributaria³⁶, se permite que una Comisión especial formada por miembros de la Administración tributaria y profesores otorguen su opinión sobre el asunto con carácter previo a la ejecución de la operación –desde el 2006 la competencia para emitir este acuerdo lo tiene la Agencia Tributaria italiana– y la protección del contribuyente llega hasta la última de las fases judiciales posibles al permitirle probar razones económicas tanto en vía administrativa como judicial.

A mayor inri, la administración tributaria italiana en su circular número 67/E del 13 de diciembre de 2007 considera inmanente y directamente aplicable en el Ordenamiento nacional el principio anti-abuso de la sentencia Halifax. Sin embargo, la Administración supera la distinción entre fiscalidad armonizada y no armonizada, adoptado, así, una concepción unitaria. Expone que en la teoría anti-elusiva de *Halifax* el abuso se debe a la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo perseguido por las disposiciones, requisito que se puede identificar con la elusión de obligaciones o prohibiciones para obtener una reducción impositiva o reembolso, elemento presente en el 37bis. Como sabemos, el segundo de los requisitos de *Halifax* es que de un conjunto de elementos o circunstancias objetivas se desprende que la operación tiene un objetivo esencial de obtener una ventaja fiscal, lo que se puede relacionar con la ausencia de válidas razones económicas del artículo 37 bis.

³⁶ Así lo ha reconocido expresamente la Corte de Casación italiana en la sentencia de 25 de marzo de 2003 núm. 4317 y la de 17 de octubre de 2008 núm. 25374.

Lo que tenemos claro es que no puede ser considerado el artículo 37 como una mera codificación de la doctrina *Halifax*, ya que como hemos dicho con anterioridad el abuso del Derecho Europeo en materia armonizada o parcialmente armonizada constituye principio general, por lo que la teoría europea se aplicaría directamente. Sin embargo para aquellas materias no armonizadas será necesario adaptar la cláusula anti-elusiva a la teoría del asunto *Cadbury*, bien a través de la creación de un principio general o mediante la codificación de una nueva cláusula, o adaptando la ya existente.

Otra de las cuestiones que surgen es si el apartado 3 del 37 bis, sobre procedimiento, resulta aplicable ante aquellos supuestos elusivos no cubiertos por el 37bis. La respuesta desde un punto de vista garantista sería positiva o afirmativa, ello en base a la confianza legítima, buena fe en la relación administración tributaria y contribuyente, y en base a la capacidad contributiva.

La regulación italiana también muestra conformidad con respecto al Derecho Europeo al permitir que el contribuyente obtenga un *tax ruling* o un acuerdo con la administración sobre la transacción que desea realizar, siempre y cuando el Ministro de Finanzas no haya emitido una interpretación a través de circular, acuerdo y otro documento oficial publicado en la web del ministerio. La cuestión crítica de este asunto se centra en el grado de viabilidad del mismo y en el grado y efectividad en el funcionamiento y proceder de la Administración.

7. 2. 5. El nuevo artículo 10 bis del Statuto dei diritti del contribuente

Que no existiese una cláusula anti-elusiva general en el Ordenamiento tributario con anterioridad a agosto de 2015 no significaba que el legislador italiano no prestase toda la atención requerida en lo que respecta a la codificación de instrumentos anti-elusivos, pues desde el año 1980 éste ha venido introduciendo diversas cláusulas anti-elusiva de naturaleza, eso si, especial³⁷. Sin embargo, como consecuencia de la proliferación de cláusulas especiales, nos encontramos a varios autores italianos que apoyaban y apoyan la inclusión en su Ordenamiento de la cláusula general, al contribuir a evitar la *dispersión* normativa ocasionada como consecuencia del empleo de cláusula

³⁷ Manzitti, A. et al. «Abuse of Tax Law across Europe (Part Two)» *EC Tax Review*. 2010. Núm. 3. Pág. 124.

anti-elusivas especiales³⁸, lográndose un Ordenamiento muchos más simple, cierto y seguro³⁹.

Tal es la oposición frente a las referidas cláusulas especiales que hay quien considera que a día de hoy la elusión fiscal podría ser reprimida con aquellos instrumentos que en el capítulo V denominábamos tradicionales, es decir, a través de presunciones, ficciones y supuestos subrogatorios⁴⁰, ignorando, por tanto, la seguridad jurídica del contribuyente e incluso la prohibición general de la interpretación y aplicación analógica en materia tributaria. Ello pone de manifiesto que lo que se quiere buscar, sea como fuere, es una solución definitiva de lucha contra estas prácticas.

No obstante, también hay quien defiende la postura opuesta, es decir, aquellos que consideran que la introducción de este tipo de cláusulas derivaría en la arbitrariedad, desigualdad, complejidad e incerteza del Ordenamiento tributario⁴¹.

Para ello, la *Legge* de 11 de marzo de 2014, núm. 23⁴², disponible en la *Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana* de 12 de marzo de 2014 núm. 59, en su artículo 5.1, se reconoce que la delega hacia el Gobierno debe tender a la unificación del principio general sobre la prohibición del abuso del derecho con respecto a lo expuesto en la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva.

³⁸ Morello, U. «Il problema della frode alla legge nel Diritto Tributario» *Diritto e Pratica Tributaria*. 1991. Núm.1. Pág. 11.

³⁹ Pistone, P. *Abuso del Diritto* op. cit. Pág. 318.

⁴⁰ Uckmar, V. *Tax Avoidance/Tax Evasion General Reporter*, presentado en el XXXVII Congreso de IFA sobre *Tax Avoidance and Evasion*. Publicado en *Cahiers de Droit Fiscal International*. 1983 [Deventer] Pág. 29

⁴¹ Rosembuj, T. *El fraude de ley, la simulación y ...* . op. cit. Pág. 121

Trivoli, A. «Contra l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente» *Diritto e Pratica Tributaria*. 1992. Núm. 1. Pág. 3

De tal oposición italiana también se hizo eco la doctrina española, así lo reseñó García Novoa, C. *La cláusula antielusión* op. cit. Pág. 261.

⁴² El origen de la *legge delega* actual se encuentra en aquella núm. 5291 presentada el 15 de junio de 2012 y aprobada por la Cámara el 12 de octubre de 2012, donde se exponía la necesidad de codificar la teoría del abuso del derecho en aras de un sistema tributario más igualitario, transparente y cierto.

La presente *legge delega* efectuará una pequeña definición de abuso del derecho, definición en la que se podría haber esmerado en mayor proporción. Esta noción de abuso se sustenta en una visión objetiva, rechazando, por tanto, todo carácter subjetivo⁴³.

En base a ésta se ha pretendido introducir un nuevo artículo 10 bis en el *Statuto dei diritti del contribuente*, artículo que exclusivamente se destina a disciplinar el abuso del derecho en su modalidad de elusión fiscal, es más, el propio artículo se titula «*Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale*», no hace sino que reflejar la diferenciación o bifurcación que representa la teoría del abuso del Derecho Europeo, decidiendo codificar aquella referida al abuso del derecho en sentido débil, calificado como elusión fiscal o fraude de ley tributaria.

Lo que trata la referida actividad legislativa es garantizar, al menos formalmente, la defensa del contribuyente frente a la actuación de la administración pública, busca también la intención de que las empresas puedan actuar en un ambiente caracterizado por la estabilidad y certeza de cara al empleo de un instrumento anti-elusivo más definido. Se podría decir que sigue la experiencia de países vecinos, especialmente Francia y Alemania, donde la codificación del abuso del derecho ha llevado a la certeza y estabilidad normativa y administrativa, gracias al reforzamiento, especialmente, de las garantías procedimentales, dejando atrás, de este modo, aquellos pronunciamientos legislativos y jurisprudenciales que han venido caracterizando la historia y tradición jurídica entorno al abuso del derecho.

Resulta necesario, antes de continuar con el análisis de la cláusula general italiana, plantearse cuál es el papel que desempeñan las disposiciones contenidas en el *Statuto dei Diritti del Contribuente*. Pues bien, conforme al artículo 1 del mismo cuerpo legal, su papel o función es aquella propia a los principios generales del Ordenamiento, quienes actúan en desarrollo de los artículos 3, 23, 53 y 97 de la Constitución⁴⁴,

⁴³ Giovannini, A. «L'abuso del diritto nella legge delega fiscale» *Rivista di Diritto Tributario*. 2014. Núm. 3. Pág. 236. Inicio fin: 231-250

⁴⁴ Santamaria, F. *Autonomia Privata e Statuto del Contribuente*. Giuffrè. 2012 [Milán] Pág. 2.
Toscano, F. *Statuto dei Diritti del Contribuente e Tutela dell'Interesse Fiscale*. Giappichelli. 2007 [Torino] Pág. 39.
Santamaria, B. *Diritto Tributario*. op. cit. Pág. 10.

desempeñando, de este modo, una función de orientación hermenéutica que vincula al interprete, éste ante cualquier duda o laguna normativa deberá efectuar la interpretación resolutive en base al principio en cuestión y conforme a la Constitución, recordemos que los principios del *Statuto* encuentran su apoyo en las disposiciones constitucionales referidas anteriormente.

De este modo, podemos considerar que el artículo 10 bis se establece como desarrollo del artículo 53 de la Constitución italiana y más aún cuando la Corte de Casación Italia ha reconocido que bajo el mismo se encuentra el principio general anti-abuso, aunque ello, como hemos visto, ha llevado grandes debates y críticas. En sí, como es el caso de España, la base del artículo 10 bis italiano no es otro que el principio de capacidad económica y solidaridad recogido en el artículo 53 de la constitución.

El artículo 10 bis establece como sigue:

«1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indbiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazioni finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi eluse tenuto conto di quanto versato dal ontribuyente per effetto di dette operazioni»

Observamos que el contenido de la cláusula general del artículo 10bis está compuesta, en gran parte por las aportaciones que ha efectuado el TJUE, por ejemplo que la operación carezca de sustancia económica, extremo que se puede relacionar con la artificialidad de la operación y de su causa, pues, como ya vimos en el capítulo cuarto, la artificialidad está íntimamente vinculada a la causa, si ésta es real, efectiva y propia no habrá artificialidad alguna, puesto que la operación, el acto o negocio, desarrollará la función económica que le es propia, es decir, desplegará sustancia económica.

En el mismo sentido, y entre otras, la Sentencia de la Corte de Casación de 6 de noviembre de 2003, núm. 7080 y aquella de 2002 con número 17576.

Sin embargo, desde el punto de vista del Derecho Europeo podría suceder que el empleo del concepto *prive di sostanza economica* resulte demasiado amplio e injustificado de cara a la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo, donde el TJUE ha expuesto, en reiteradas ocasiones como tuvimos ocasión de estudiar, que la restricción de las libertades fundamentales en pro de la lucha contra las prácticas elusivas o abusivas únicamente estaría justificada en caso de persecución de los *wholly artificial arrangements*. Por lo que tendremos que esperar a la aplicación práctica de este artículo 10bis para conocer de la amplitud de sus conceptos.

Recoge también un carácter propio del fraude de ley tributaria, carácter reconocido también por el TJUE, nos referimos a la irrelevancia de la intención o ánimo subjetivo del contribuyente, lo que prima es la objetividad de la operación.

Finalmente, este primer párrafo concluye afirmando, como hicimos en el capítulo quinto, cuales serían los efectos de la aplicación de la referida cláusula, recordemos, inoponibilidad de la operación, su recalificación y cálculo de la carga tributaria correspondiente, quedando excluidas, sin lugar a dudas, la imposición de sanciones⁴⁵.

⁴⁵ La exclusión de la sanción del fraude de ley tributaria o elusión fiscal en base al artículo 10 bis también vendría excluida a través del artículo 10.3 también del Statuto dei Diritti del Contribuyente, donde expone que «*Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto*».

Por lo tanto, la incerteza objetiva, es decir, aquella que depende de síntomas objetivos de incerteza, como pudiera ser el caso de la dificultad en la determinación del significado de la formula legal, como es el caso de la cláusula anti-elusiva general, actuará como eximente o causa de no punibilidad objetiva.

Véase: Russo, G. *La disapplicazione delle sanzioni per l'obiettiva incertezza della norma tributaria*, en Fedele, A. y Fantozzi, A. *Lo Statuto del contribuente*. Giuffrè. 2006 [Milán] Pág. 560 y ss.

Marongiu, G. *Lo Statuto dei Diritti del Contribuyente*. Giappichelli. 2010 [Torino] Pág. 159.

En el mismo sentido se pronunció la Corte de Casación italiana en la sentencia núm. 24670 de 2007 y la sentencia de 25 de mayo de 2009 núm. 12042.

Merece la pena también detenerse aunque sea brevemente en el párrafo segundo del artículo 10 bis, en éste se expone:

«2. *Ai fini del comma 1 si considerano:*

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza económica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) Vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario»

Se puede observar que lo que el legislador pretende con este apartado segundo no es otra cosa que velar por la certeza de la norma tributaria en aras de la protección de la seguridad jurídica del contribuyente, ya que no está haciendo otra cosa sino que atar las manos de la Administración tributaria delimitando los caracteres que deben concurrir en la operación, aunque sea a través de conceptos indeterminados.

Se percibe también la influencia de la doctrina de la *steps transaction* al contemplar la posibilidad de declarar elusivos a los actos o contratos «*anche tra loro collegati*», es decir, relacionados entre ellos.

Vuelve a incidir en la necesidad de la falta de coherencia o correlación entre la calificación jurídica de la operación con el fundamento o fin jurídico que se persigue, relación que demuestra la valoración de la causa y por ende de la artificialidad con la intención de determinar si concurre o no conducta elusiva.

Por último, a la hora de referirse a la ventaja o beneficio fiscal indebida, refiere que los mismos pueden ser no sólo inmediatos sino también futuros.

Sin embargo, el tenor literal del apartado segundo antes expuesto muestra una ligera separación del legislador italiano de aquello expuesto por el TJUE en sus pronunciamientos y de los recogido por la Comisión Europeo en su Recomendación de 2012.

Ello se percibe en el empleo, por ejemplo, de la expresión *normali logiche di mercato*, expresión que en ningún momento sería empleada por el TJUE ni por la Comisión, instituciones que en su lugar emplearon la expresión *normali transazioni commerciali* o transacciones comerciales normales. Como podemos observar, ambos conceptos guardan un ámbito de aplicación distinto, resultando más amplio aquel propio de la expresión acuñada por el legislador italiano, ya que aquella europea resulta más estricta. Ello nos lleva a pensar que la expresión italiana podría sobrepasar los límites impuestos por el TJUE a raíz de la teoría de los *wholly artificial arrangements*, resultando, en algunas ocasiones, más que injustificada la restricción que ésta pudiera operar sobre transacciones económicas aparentemente abusivas.

No somos los únicos en hacernos eco de esta posible y aparente extralimitación del legislador italiano como consecuencia del empleo de términos y adjetivos que van más allá de los admitido por el TJUE⁴⁶.

Recordando nuestras explicaciones vertidas en el capítulo cinco, vemos como el artículo 10 bis ha recogido una serie de *safe harbours* en beneficio del contribuyente. El primero de ellos es el propio apartado tres del precepto, al exponer que «*non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*», permite que el contribuyente pruebe el buen fin de su operación a través de razones económicas válidas no marginales, incluidas aquellas estructurales y funcionales. El segundo de los *safe harbour* es el recogido en el apartado quinto del mismo, donde se reconoce el derecho del contribuyente a solicitar *interpello preventivo*, lo que le permitiría conocer con carácter previo a la ejecución de la operación o transacción si ésta constituye o no un supuesto de abuso del derecho conforme al referido artículo.

⁴⁶ Piantavigna, P. «Operazioni Straordinarie tra Libertà di Scelta e Abuso del Diritto» *Il Sole 24 Ore. Norme e Tributo Mese*. 2016. Núm. 1. Pág. 62 – 71.

Antes de pasar a analizar el procedimiento propuesto para conocer de este artículo 10 bis, merece la pena referirse al apartado cuarto del mismo, donde se expresa que «*resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*». Resulta llamativo que el propio artículo 10 bis incluya este apartado en su articulado, sabíamos de ante mano que la planificación fiscal legítima y las economías de opción se constituían como el resultado del ejercicio de las libertades contractuales del contribuyente en relación a las ofertas, expresas o implícitas, que el legislador tributario efectuaba en el cuerpo normativo de la ley. La intención del legislador italiano es adecuada, pero puede que con esto se logre reconocer como derecho propio del contribuyente a las economías de opción y la planificación fiscal.

Sea como fuere, deberemos esperar a su aplicación para atender si de ésta se deriva o no una restricción al ejercicio de las economías de opción o planificación fiscal, pues, recordemos, es práctica habitual cuando se emplean este tipo de cláusula generales reprimir, aún sin que concurran los elementos propios del abuso, aquellas conductas en un principio legítimas y legales.

Por último, destacamos alguno de los aspectos procedimentales que inciden en la aplicación de la misma.

En lo que respecta a la carga de la prueba decir que la misma respeta los parámetros europeos. Ésta se encuentra en manos de la Administración Tributaria, quien deberá demostrar la estructura abusiva o elusiva y las eventuales modalidades de manipulación o alteración funcional de los instrumentos empleados de forma no conforme a la norma. No obstante, el contribuyente siempre estará habilitado para probar la concurrencia de una o varias razones económicas válidas o extrafiscales, incluidas las administrativas o funcionales, que justifiquen el por qué del empleo de la estructura bajo sospecha.

El procedimiento también requerirá la motivación del acta de inspección, identificando la conducta abusiva, sino podrá ser anulado.

Por último, terminamos este breve comentario exponiendo la derogación del artículo 37 bis que tendría lugar de ser aprobado el artículo 10 bis., por lo que la nueva cláusula aplicaría también en materia de operaciones de reestructuración empresarial.

7. 2. 6. Conclusión

Como ha quedado puesto de manifiesto, el Ordenamiento italiano se ha venido caracterizando por la incerteza entorno a los mecanismos de lucha contra la elusión fiscal.

Si bien es cierto que el referido Ordenamiento ha contado con una cláusula *quasi generale*, aquella referida al artículo 37 bis, ésta ha encontrado escasa aplicación como consecuencia de la excesiva delimitación de su ámbito de aplicación, podríamos decir que únicamente a operaciones de reestructuración societaria o empresarial.

De forma paralela a la vigencia de la misma la Corte de Casación italiana ha demostrado su preocupación en el asunto a través de pronunciamientos judiciales vagos desde un punto de vista jurídico o legal, recordemos aquellas en las que se reconocía la directa aplicabilidad de la teoría europea sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo tanto en fiscalidad armonizada como no armonizada, pronunciamiento que no sólo desconocía de los rasgos característicos del Ordenamiento europeo –régimen de atribución de competencias, interés en la consecución y desarrollo del Mercado Interior, etc.– sino también de aquél italiano al reconocer las exigencias derivadas del principio de legalidad y del principio de certeza legal.

Ante tal situación y ante la confusión jurisprudencial, el legislador italiano ha tratado de poner solución a la referida problemática, otorgando, o al menos intentándolo, altas cotas de certeza y seguridad jurídica para el contribuyente. De esta forma llegamos al estado actual, estado caracterizado por la codificación de una, aparente, cláusula anti-abuso general en el *Statuto dei Diritti del Contribuente*⁴⁷. No obstante, hay quien afirma que la nueva cláusula del art. 10 bis no es una cláusula general, si resulta más general que el 37 bis, pero aún así deja aspectos fuera, por

⁴⁷ Aprobada mediante el Decreto Legislativo de 5 de agosto de 2015, núm. 128 sobre *Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23.*

ejemplo la *imposta di registro*, ya que en este tipo de impuesto no resulta posible luchar contra las prácticas elusivas a través de la artificialidad de la actividad económica. Se podría decir que es una cláusula especial con aplicación general o disciplina general con aplicación particular.

7. 3. España

Nos centraremos ahora en el estudio, más o menos detallado, de la situación del abuso del derecho, mejor dicho, del fraude de ley tributaria, en el Ordenamiento jurídico español.

El despertar de España en materia de lucha contra la elusión fiscal o planificación fiscal agresiva tiene lugar en torno a los años 1978, debido a la facilidad en la ejecución de éstas que los contribuyentes encontraban en la complejidad del Sistema tributario⁴⁸, situación que se iría empeorando, progresivamente y a pasos agigantados, como consecuencia de la presión de Sistemas supranacionales a raíz de la globalización económica.

A diferencia del caso italiano, el Ordenamiento español se ha caracterizado por disponer, desde épocas muy tempranas, de la figura del abuso del derecho y del fraude de ley. Si bien es cierto que aquellas no estaban recogidas, originariamente, como instituciones del Sistema tributario, sino como instituciones propias y características del Ordenamiento civil.

En materia tributaria, España ha experimentado una pluralidad de reformas en el contexto de lucha contra las conductas elusivas o abusivas, reformas que se extienden desde 1963 hasta el mismo año 2015, reformas que tendremos ocasión de analizar a continuación.

⁴⁸ Soler Roch, M. T. *Presentación*, en Soler Roch, M. T. y Serrano Antón, F. *Las medidas anti-abuso en la normativa interna ...* . op. cit. Pág. 11 – 12.

7.3.1. Orígenes

La teoría del fraude de ley, ya desarrollada en el capítulo II, comenzó a desarrollarse en materia de Derecho Civil, desde donde fue expandiéndose hacia otras áreas, como por ejemplo el Derecho Tributario⁴⁹.

Por tanto, el fraude de ley que se aplicaría en Derecho Tributario tiene una naturaleza civil al estar contemplada en el Código Civil español, por lo que, más bien, se trataría de una institución aplicable en todo el Ordenamiento Jurídico⁵⁰, manteniendo una serie de elementos o características propias en cada una de las ramas del Derecho, así por ejemplo y como tendremos ocasión de analizar, en el Derecho Tributaria se caracterizará por un procedimiento particular donde se requerirá de un expediente especial⁵¹.

⁴⁹ Ejemplo de ello es la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1988. STC 37/1987 26 marzo. STS 6 de mayo 1988 RJ 1988, 3771 y 22 de marzo de 1966 RJ 1996, 2684.

⁵⁰ Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, donde tuvo ocasión de señalar que el artículo 6.4 CC no es una norma o institución exclusiva y propia del Derecho Civil, sino que encuentra aplicación en todos las ramas del Ordenamiento, afirmando que «[...] es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del Ordenamiento Jurídico. En rigor, ni si quiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 del Código Civil, que contempla con carácter general el fraude de ley, es una norma exclusiva de la legislación civil. el citado precepto, como la mayor parte de los que integran el Título Preliminar, es aplicable a todo el Ordenamiento y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el Código Civil su encaje normativo».

De forma más específica el Tribunal Constitución reconoció el extremo anterior en materia tributaria en la Sentencia 120/2005, de 10 de mayo, donde expuso «[...] conviene indicar que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de Ley ofrecido por el art. 6.4 del Código Civil, a cuyo tener [...] como ya dijimos en la STC 37/1987, de 26 de marzo [...] El concepto de fraude de Ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, “norma de cobertura” y “norma defraudada” o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda».

Sin embargo hay quien se posiciona de forma contraria, al efecto nos encontramos con Falcón y Tella, fundamentando la base de la diferenciación entre fraude de ley civil y fraude de ley tributaria en que mientras que en el primero se defrauda una norma a través de actos, en el segundo se efectúa a través de hechos imponderables. Enfoque ante el que demostramos nuestra más absoluta oposición, ya que el hecho imponderable no se refiere sino a un acto del que se deriva la realización del mismo, es decir, del que se deriva la manifestación de capacidad económica que resulta gravable.

Para mayor profundidad en la doctrina desarrollada por Falcón y Tella acúdase a los artículos doctrinales con la siguiente referencia:

«El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I) ... » op. cit. o. c.; y «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II) ... » op. cit. o. c.

⁵¹ Burlada Echeveste, J. L. «El fraude de Ley en el Derecho Tributario» *Quincena Fiscal*. 2006. Núm. 7. Pág. 9.

En sí, la figura del fraude de ley esconde un método interpretativo teleológico, es decir, basado en el objetivo y fin de la norma en cuestión, tanto de aquella de cobertura como de la eludida, interpretación que en la práctica no cumple el silogismo *in dubio contra fiscum*, sino al contrario, siempre, claro está, que se den las evidencias o circunstancias suficientes como para proceder en tal sentido.

Como ya tuvimos ocasión de exponer en capítulos anteriores, la interpretación teleológica tiene ciertos riesgos, al ubicarse en una frontera íntimamente reducida entre ésta y la analogía, institución, esta última, prohibida en Derecho Tributario, de ahí la necesidad de codificar la facultad de efectuar la interpretación teleológica junto a la competencia recalificadora en forma de cláusula anti-elusiva con la que hacer frente a las conductas elusivas.

7. 3. 2. El artículo 24 LGT de 1963

La figura del fraude de ley se empleó por primera vez en materia de Derecho tributario una vez que fue recogida en el artículo 24 de la LGT de 28 de diciembre de 1963, donde se exponía:

«1. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, o el de las exenciones o bonificaciones.

2. Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado».

Como se puede observar, el fraude de ley se establecía como excepción a la aplicación de la analogía, al permitirse una aplicación excepcional de ésta como elemento a emplear para evitar el fraude de ley. Cuestión frente a la que manifestamos nuestro más amplio rechazo ya que la aplicación de la figura del fraude de ley no supone la aplicación analógica, sino la aplicación del precepto o disposición normativa defraudado o eludido en lugar de aquella de cobertura, no debemos confundir la elusión en la realización del hecho imponible con la falta de regulación.

Recordemos lo que ya expusimos en capítulos anteriores, especialmente en el segundo y cuarto, el fraude de ley no responde a la existencia de lagunas, responde a que en la elusión se realiza, al menos formalmente, el hecho imponible, porque en la práctica, desde un punto de vista sustancial, se ha realizado a través de instrumentos, actos o negocios más o menos artificiales o impropios.

Esta figura originaria del fraude de ley en materia tributaria exigía de la concurrencia de dos requisitos, un requisito referido al propósito probado de eludir el impuesto –subjetivo– y que se produjeran un resultado equivalente al derivado del hecho imponible –objetivo–. Todo ello en el seno de un procedimiento en el que se requería la incoación de un expediente especial.

Los elementos que componen esta figura tributaria hicieron difícil la aplicación práctica de la misma. De por sí, requerir la concurrencia y prueba de un elemento de carácter subjetivo –ánimo o propósito– no hace sino más complicada su aplicación, ya que éste únicamente será conocido por el propio contribuyente, sería imperceptible desde el exterior.

Otro de los factores que hicieron de la aplicación del artículo 24.2 LGT una aplicación difícil se refiere a la inseguridad con respecto al contribuyente al tener que conocerse del mismo a través de un procedimiento particular caracterizado por el expediente especial que tendría que incoar la Administración tributaria, procedimiento que no fue regulado hasta 1979 a través del Real Decreto 1919/1979 de 29 de junio, es decir, dieciséis años después.

El pretender aplicar el fraude de ley tributaria siguiendo el referido procedimiento suponía que la Inspección Tributaria tuviera que suspenderlo hasta el fin del expediente especial de fraude de ley, de lo que se derivarían dilaciones, debidas o indebidas, perjudiciales tanto para el órgano inspector como para el contribuyente.

No obstante, nótese que el hecho de requerir un procedimiento especial en la aplicación del referido artículo garantiza la certeza y seguridad jurídica del contribuyente, debido a que facilitaría la unificación de la teoría entorno al mismo.

Pese tal regulación reglamentaria, la aplicación del artículo 24.2 LGT no fue más sencilla, ya que el procedimiento regulado por el RD 1919/1979 se caracterizaba por ser un procedimiento excesivamente complejo.

Tras las dificultades antes referidas, el siguiente paso fue la derogación del referido Real Decreto a través del RD 803/1993, de 28 de mayo, todo ello, como no, en aras de la seguridad jurídica del contribuyente, nótese el tono irónico.

La derogación de dicho procedimiento levantó de nuevo un debate doctrinal en torno al fraude de ley regulado en el 24.2 LGT 1963, esta vez con la intención de determinar cual sería el procedimiento a seguir para conocer de su aplicación, ya que con la derogación antes expuesta se produjo una laguna completa sobre el procedimiento. Ante tal situación, parte de la doctrina consideraba que el procedimiento de fraude de ley se encontraba inmerso en una laguna procedimental sin solución alternativa, para otros el procedimiento a aplicar sería aquel recogido en la Ley 30/1992 sobre el Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas vigente en aquella época.

Tras un período de incerteza e inseguridad se pronunció el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante su Resolución de 20 de julio de 2001, donde, en atención al expediente especial del que requiere el artículo 24.2 LGT 1963, entendido en términos de *procedimiento especial*, la normativa a seguir en cuanto a tal será la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Como podemos observar, todo eran obstáculos y dificultades a la aplicación del mismo, situación que hizo que la Agencia Tributaria y el propio TEAC buscaran vías alternativas con las que reprimir las prácticas elusivas.

Ejemplo de ello son las Resoluciones del TEAC de 26 de mayo de 1999 y de 14 de enero de 2000 en las que, con vistas de evitar el procedimiento especial del procedimiento de fraude de ley tributaria y la prueba del elemento subjetivo, decidieron aplicar el criterio, tradicional, de la calificación regulado, en aquel entonces, en el artículo 25.3 LGT, institución a través de la cual aplicaron la teoría del negocio indirecto, negocio que, según la Resolución del TEAC de 2 de noviembre de 1989, se caracteriza por que *«la causa jurídica se deduce del juego recíproco y contradictorio de sus partes, cualquiera que sean sus motivos inmediatos (evitar la rigidez contractual, eludir leyes prohibitivas, contravenir leyes fiscales, etc.), mientras que en el segundo (el negocio en fraude de ley) hay una causa típica, si bien el motivo, la intencionalidad es ir contra el espíritu y fin de la ley; se trata, pues, de negocios conceptualmente distintos, si bien puede un negocio indirecto, al igual que un negocio típico, ser realizado en fraude de ley»*.

Aquellas resoluciones del TEAC que citamos en un primer momento, 26 de mayo de 1999 y de 14 de enero de 2000, catalogan al fraude de ley como un mecanismo o instrumento residual contra la elusión fiscal, al afirmar que *«el expediente de fraude de ley [...] es una medida de carácter excepcional que no puede, ni debe ser aplicada cuando la conducta presuntamente dirigida a conseguir una elusión fiscal puede ser corregida mediante una adecuada interpretación de las normas reguladoras de los distintos tributos»*.

Consideración que sería reafirmada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de septiembre de 2004 al afirmar que el fraude de ley *«es una medida de carácter excepcional que no debe ser aplicada cuando la conducta presuntamente dirigida a conseguir una elusión fiscal pueda ser corregida mediante una adecuada interpretación de las normas reguladoras de los distintos tributos, por lo que no puede decirse que, en el supuesto que se enjuicia, resulta necesario acudir al expediente de fraude de Ley, conforme al criterio interpretativo de la Sala, de forma que la corrección pretendida se ha conseguido mediante la adecuada interpretación de los preceptos aplicables que conllevan a la liquidación de los incrementos de patrimonio, onerosas y lucrativas»*.

Ciertos autores también se pronunciaron a favor del carácter alternativo de la calificación económica del 25.3 LGT sobre la cláusula de fraude de ley tributaria⁵². Al respecto nos pronunciamos como sigue en el próximo párrafo.

Estos pronunciamientos adolecen del defecto que ya identificamos en el capítulo V al exponer la naturaleza de la relación entre el principio interpretativo sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo y la cláusula anti-abuso general nacional. Es cierto que la interpretación adecuada de las normas reguladoras de los tributos pueda enfrentarse a la conducta elusiva, pero se quedaría ahí al resultar una interpretación *ex ante*, únicamente desplegaría plenos efectos anti-elusivos si se aplica *ex post*, aplicación propia de la cláusula anti-elusiva, en este caso a la cláusula sobre el fraude de ley tributaria, gracias, también, a la facultad recalificadora que prevé.

⁵² Algunos de estos autores son, Palao Taboada, C. «El Fraude de ley en Derecho Tributario» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda pública*. 1966. Núm. 63. Pág. 692- 693. En el mismo sentido, pero no con la misma exhaustividad que la afirmación prestada por el autor anterior nos encontramos a Herrero Madariaga, J. «El fraude de ley como ... » op. cit. Pág. 327; y Gómez Cabrera, C. «El fraude a la ley tributaria ... » op. cit. Pág. 852.

El Tribunal Supremo también ha tenido la posibilidad de pronunciarse al respecto, entre otras, en la Sentencia de 30 de mayo de 2011 donde expuso, una vez derogado el artículo 25.3 antes referido, que *«La categoría del negocio indirecto, a mi parecer, carece de soporte normativo en nuestro ordenamiento tributario después de la derogación del artículo 25.3 de la Ley General Tributaria por la reforma de 1995. Desde la perspectiva del Derecho Tributario, el negocio indirecto es decir aquel que se utiliza para conseguir un fin distinto del propio de su estructura, será un negocio en fraude de ley si la finalidad perseguida es eludir la norma fiscal (...)»*, por lo que, según éste, la Administración tributaria, para rectificar los efectos de la elusión, deberá seguir el procedimiento y expediente especial propio del fraude de ley.

No le falta razón al Tribunal Supremo en su pronunciamiento, el no aplicar el procedimiento especial fijado en el artículo 24 LGT no supone solamente un perjuicio a la seguridad jurídica del ciudadano, sino que resultan bien conocidos los riesgos que se pueden derivar de la facultad de calificación ejercida de forma impropia al verse en constante peligro la certeza en la interpretación y aplicación de las normas, así como del principio de seguridad jurídica, pues quedaría en las manos arbitrarias de la Administración la idoneidad de considerar a un hecho como imponible y por ende como gravable, facultad que debería estar en manos del legislador⁵³.

Con esta situación y ante tal estado de la cuestión que solamente estuvo vigente la larga de cuarenta años, pasamos a analizar la siguiente de las reformas.

7. 3. 3. Reforma de 1995

En 1995 la LGT experimentó una reforma parcial, la cual afectó, de nuevo, al fraude de ley regulado en el artículo 24, artículo que tras la reforma quedaría como sigue.

«1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del

⁵³ Carrasque Clarí, M. L. «El “negocio indirecto”: ... » op. cit. Pág. 94-95.

hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones».

Dentro de las novedades que ofrece la nueva regulación, identificamos:

Se completa la definición de fraude de ley que otorgaba la Ley de 1963 al introducir que el resultado que se persiguiera se realizase amparándose en el texto de una norma más beneficiosa, con cuya aplicación se lograría la elusión del pago tributario, concepto aquel de elusión que la doctrina lo identificó con la artificialidad de la causa del acto o negocio –o conjunto de los mismos– empleado.

El empleo de este nuevo requisito o elemento en el fraude de ley sirvió también para distinguir esta figura de aquella referida a la economía de opción⁵⁴.

Del mismo modo, amplía los medios a partir de los cuales se podría lograr el resultado fraudulento, ya que pasa de prever únicamente hechos a hechos, actos y negocios jurídicos.

Se suprime la referencia a la analogía, pues, como tuvimos ocasión de exponer con anterioridad, el fraude de ley no supone una aplicación analógica, sino la aplicación de aquella norma eludida, existente como tal.

⁵⁴ Gómez Cabrera, C. J. «El fraude a la ley tributaria a ... » op. cit. Pág. 843.

Recoge expresamente la imposibilidad de aplicar sanciones, cuestión más que discutida incluso hasta la fecha, puesto que la reforma parcial a la LGT de 2015 preveía, directa y expresamente, tal posibilidad. Si prevé, en cambio, la posibilidad de requerir intereses de demora, intereses que únicamente tendrán cabida si se dan los presupuesto de su devengo, es decir, siempre y cuando la Hacienda Pública cobre con retraso la deuda tributaria.

No todo son elogios a la redacción del fraude de ley de 1995, como muy bien identificó SIMÓN ACOSTA, la redacción del referido precepto es escasa en el sentido de que única y exclusivamente se refería a la elusión del hecho imponible, cuando el fraude de ley podría darse con respecto a otras normas tributarias que no regulan el hecho imponible, como por ejemplo aquellas referidas a ventajas fiscales. Sea como fuere, y como manifestó el autor, todo parece ser un pequeño desliz del legislador, ya que es cierto que en el artículo 24.1 únicamente se refiere a la elusión de las normas que regulan el hecho imponible, en el apartado 2 del mismo expone que el fraude de ley impedirá el nacimiento de las *ventajas fiscales* que se pretendían⁵⁵, un concepto mucho más amplio.

7.3.4. Artículo 15 LGT 2003

El siguiente análisis que efectuaremos se centra en el estudio del artículo 15 de la LGT de 2003, año en el que se efectuó una reforma parcial de la misma.

La reforma de 2003, entre otros aspectos, introduciría el artículo 15 conocido como «*Conflicto en la aplicación de la norma*», estructurándose como una cláusula anti-elusiva general, pero que en realidad lo que hace es causalizar el ahorro fiscal, al hacer depender la licitud o ilicitud de la misma a la realidad y validez de la causa del acto o negocio jurídico, o conjunto de los mismo, con los que se efectúa la operación o transacción en particular.

⁵⁵ Simón Acosta, E. «Fraude de Ley y Bonos Austriacos (II)» *Jurisprudencia Tributaria*. 2001. Vol. I. Pág. 1660.

La introducción del referido artículo se efectuó a través de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, cuyo objetivo era luchar contra aquellas operaciones o actos notoriamente artificiales o impropios para la obtención del resultado en cuestión, siempre que no esté justificado por la concurrencia de motivos o efectos jurídicos y/o económicos relevantes distintos a aquellos tributarios.

La codificación del artículo 15 trajo como contrapartida la derogación del artículo 24, estudiado con anterioridad, dadas las críticas y conflictos doctrinales que éste acarreo en su aplicación, en sí, se podría decir que el artículo 24 LGT desde sus orígenes constituyó un auténtico fracaso⁵⁶.

Esta reforma, incluida tal derogación, se fundamentó en los siguientes puntos:

- Existía una confusión entre fraude tributario y fraude de ley tributaria, mientras que en el primero lo que se elude, o mejor dicho se incumple, el pago de la deuda tributaria, en el segundo lo que se elude es el hecho imponible, sin que se haya devengado la misma.
- La prueba del elemento subjetivo referida al propósito de eludir resultaba prácticamente imposible, ya que el ánimo o intención del contribuyente es un elemento interno que difícilmente podría ser conocido desde el exterior.
- El artículo 24 sólo resultaba aplicable cuando el acto o negocio producía un resultado equivalente al derivado del hecho imponible no en aquellos supuestos en los que el obligado se amparaba en normas que derivaban en una tributación inferior, por lo que este artículo 15 amplía su ámbito de aplicación.

⁵⁶ González García, E. *El fraude a la ley tributaria ...* . op. cit. Pág. 135 y ss. Necesidades de su modificación o derogación ya habían sido manifestadas con anterioridad por la doctrina, destacamos, de este modo, a Ruíz Toledano, J. *El fraude de ley y otros ...* . op. cit. Pág. 26, donde afirmó que «parece evidente que una mejor regulación favorecería a ambas partes – Administración y ciudadanos-» y «al correcto cumplimiento de los principios constitucionales plasmados en el artículo 31 de la Constitución».

Pese a las razones que motivaron la reforma legislativa de 2003, tenemos que tener en cuenta que con carácter previo no se efectuó ninguna pese a concurrir propuestas legislativas que incidían sobre el asunto, por ejemplo a través de la Ley 25/1995. En aquel entonces no fueron escasas las críticas y requerimientos de reforma del artículo 24 LGT de 1963 sobre el fraude de ley, solución más que sencilla, pues la falta de efectividad de éste se habría resuelto a través de la objetivación de los requisitos requeridos para afirmar la concurrencia de fraude de ley⁵⁷.

7. 3. 4. 1. Crítica a la denominación

Como dijimos anteriormente la cláusula general española recibe el nombre de «*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*» denominación sin lugar a dudas equivocada, no expresa la esencia de la cláusula anti-elusiva general. Es más, en el propio borrador del anteproyecto se la denominaba como «*abuso en la aplicación de la norma tributaria*», denominación que al final se desechó pero que, sin lugar a dudas, resultaba más cercana a la esencia propia de la toda cláusula anti-elusiva general.

7. 3. 4. 2. El artículo 15 LGT como fraude de ley tributaria

Siguiendo la doctrina de PALAO TABOADA⁵⁸, consideramos que el artículo 15 LGT representa la institución del fraude de ley tributaria, ya que el referido precepto hace referencia al ahorro o ventaja fiscal que el contribuyente podría obtener mediante la desvirtualización o artificialidad de la causa de los actos y negocios jurídicos a través de un empleo excesivo de las libertades contractuales o negociales, nacionales y europeas⁵⁹, logrando aquéllos objetivos que son impropios al espíritu y finalidad de la norma.

⁵⁷ Ortiz Calzadilla, R. S. «En torno al fraude de ley en materia tributaria» *Crónica Tributaria*. 1981. Núm. 39. Pág. 129

Herrero Madariaga, J. «EL fraude de ley tributaria: comentario al Real Decreto 1919/1979 de 19 de junio» *Crónica Tributaria*. 1980. Núm. 34. Pág. 153.

⁵⁸ Palao Taboada, C. *La aplicación de las normas tributarias ...* . op. cit. Pág. 45 y ss.

⁵⁹ Palao Taboada, C. «El fraude de Ley en Derecho Tributario» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1996. Núm. 6. Pág. 678

Sanz Gadea, E. «Medidas Antielusión Fiscal» *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. 2005. Núm. 13. Pág. 163.

Pese a la calificación anterior, hay quien considera que el artículo 15 LGT está apoyada tanto en el fraude de ley como en el abuso del derecho⁶⁰, no olvidemos, como ya expusimos en el capítulo II, que ambas figuras estarían integradas por el abuso del derecho, institución que se bifurcaría en dos subcategorías, el fraude de ley o abuso del derecho en sentido débil y el abuso del derecho en sentido estricto.

Otra parte de la doctrina considera que el artículo 15 supone la introducción de los negocios jurídicos indirectos en materia tributaria, afirmando que éste intenta separarse, al menos conceptualmente, del fraude de ley, al dejar de hacer relación en su articulado a la norma eludida, en cambio, en su aplicación práctica no se consigue otro efecto que el de la aplicación de aquella norma que resultó eludida, es decir, efecto práctico que le es propio al fraude de ley⁶¹. Por ello, podemos afirmar que esta cláusula permite englobar supuestos no sólo referidos al fraude de ley, sino aquellos que caerían bajo la categoría, aún más amplia, de negocios indirectos⁶².

Sea como fuere, el artículo 15 de la LGT recoge la institución del fraude de ley en toda su extensión, institución que, como vimos en el capítulo II, absorbe también las figuras del negocio indirecto. Así lo ha manifestado, de forma expresa, el Tribunal Supremo en diversas sentencias del año 2010 donde relaciona el artículo 15 LGT con el fraude de ley⁶³ y con la interpretación teleológica que a éste le es propia⁶⁴.

⁶⁰ Alguacil Mari, P. *La doctrina administrativa sobre el motivo económico válido en las reestructuraciones societarias*. Aranzadi. 2007 [Pamplona] Pág. 55 - 64

⁶¹ López Tello, J. «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria» *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. 2004. Núm. 28. Pág. 61 y ss.

⁶² Cascajero Sánchez, M^a. A. *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de recaudación*. Instituto de Estudios Fiscales. 2007 [Madrid] Pág. 71

⁶³ Véanse la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 8019/2009, la STS núm. 2747/2010 y la STS núm. 7524/2005.

⁶⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/87 de 26 de marzo y 685/74.

En relación también nos encontramos a la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1858/2010 sobre la prevalencia de la sustancia sobre la forma, para lo cual también aplica una interpretación teleológica. Véanse la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 2747/2010 y núm. 7524/2010, y la Sentencia del Tribunal Constitucional 1858/2010.

7.3.4.3. Análisis de la dicción literal del artículo 15

La cláusula anti-elusiva general expone, literalmente, que *«Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:*

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».*

El referido artículo 15 LGT establece tres requisitos para poder afirmar la concurrencia de un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. *«Evitación total o parcial de la realización del hecho imponible o se minore la base o deuda tributaria».*

A diferencia de lo que ocurría en las regulaciones anteriores, el artículo 15 prevé tanto la evitación total o parcial del hecho imponible como la minoración de la base o deuda tributaria, ello se debe a que el concepto de beneficio o ventaja fiscal es mucho más amplio, englobando tanto la elusión del hecho imponible en sentido estricto, hasta la minoración, total o parcial, de la carga tributaria a través de deducciones, bonificaciones o regímenes especiales.

2. Requisitos adicionales

Para que aquella elusión del hecho imponible o minoración, total o parcial, de la carga o deuda tributaria sea considerada como elusiva o abusiva se requerirá, también, que los actos o negocio empleados para ellos cumplan, obligatoriamente, los siguientes requisitos de carácter cumulativo y no alternativo:

- «*Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*».

Este primer requisito se refiere al carácter que debe tener el acto o conjunto de los mismos.

Vemos que no se limita únicamente a contemplar estructuras elusivas o abusivas simple constituidas por un solo acto o negocio jurídico, sino también aquellas constituidas por un conjunto de los mismos, no olvidemos que las técnicas de planificación fiscal agresivas que se ejecutan a día de hoy son más que complejas, al correlacionar una multitud de actos y negocios jurídicos nacionales y transfronterizos, por lo tanto, el legislador español se hace eco también de la teoría sobre la *step transaction*, dotando de mayor agilidad y efectividad en la aplicación y ejecución de esta cláusula anti-elusiva.

En lo que respecta al carácter de los actos o negocios, el precepto establece que deberán ser notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado pretendido. El tenor literal del párrafo objeto de análisis no parece tan simple como pudiera entenderse en un primer acercamiento. La duda surge en relación al hecho de que el legislador empleó dos adjetivos calificativos, artificioso e impropio, separados por la conjunción disyuntiva *o*, conjunción que nos invita a reflexionar sobre el carácter del acto elusivo o conjunto de los mismos, ya que podría darse el caso en el cual el acto fuera artificial pero no impropio, sino propio; o bien real o no artificial pero impropio.

Ni que decir tiene que los términos empleados se refieren a extremos totalmente distintos, pero que podrían estar íntimamente vinculados entre sí⁶⁵. Ello se debe a que el término artificialidad, como ya analizamos en el capítulo IV, se refiere a la realidad económica subyacente del acto o negocio, realidad totalmente dependiente de la causa

⁶⁵ García Novoa, C. *La cláusula antielusión ...* . op. cit. Pág. 370.

La impropiedad de un acto o negocio jurídico hay quien la identificado, también, con el hecho de que éstos no sean ordinariamente o comúnmente empleados en la consecución de un determinado resultado jurídico, resultado que en condiciones normas se habría logrado haciendo empleo de otros instrumentos. Véase Calvo Ortega, R. et al. *La nueva Ley General Tributaria*. Thomson-Civitas. 2004 [Madrid] Pág. 59 y 60.

En el mismo sentido, Ferrero Lapatza, J. J. *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)* Marcial Pons. 2004 [Madrid] Pág. 46

de éste⁶⁶, mientras que la impropiedad de un acto o negocio se refiere a la falta de cualidad o cualidades del mismo con respecto al fin u objetivo que se pretende, sin poner en duda su realidad económica o realidad de su causa, es decir, a su carácter inadecuado con respecto a otros actos o negocios que son empleados con mayor normalidad para la consecución del resultado previsto y querido⁶⁷.

Téngase en cuenta que el carácter impropio también ha llegado a hacer referencia, aunque cada vez con menor frecuencia, al carácter atípico de los negocios jurídicos empleados. Consideración frente a la cual mostramos nuestra máxima oposición, pues, como en su día manifestó la doctrina civilista más tradicional, en base a la libertad de contratación se permite la existencia de contratos innominados o atípicos⁶⁸, por lo que se tendría que abandonar la idea en virtud de la cual se afirmaría la improcedencia tributaria de éstos.

Sea como fuere, el carácter disyuntivo de la conjunción *o* empleada por el legislador permite que pueda entenderse que un acto o conjunto de los mismos es elusivo tanto si es artificial como impropio, es decir, establece un carácter alternativo.

Desde nuestro punto de vista ello merece una crítica, ya que la impropiedad de un acto o negocio jurídico, o conjunto de los mismos, o bien su carácter frecuente o infrecuente no obsta su validez o licitud⁶⁹, al no significar que éstos tengan como fin lograr una ventaja o beneficio fiscal completamente ilegítima, pues, como ha delimitado el TJUE, la elusión fiscal debe hacerse depender de la concurrencia de los *wholly artificial arrangements*, es decir, de la artificialidad, ya que puede darse el caso que actos o negocios impropios, sea debido a la falta de cualidades como aplicación en el caso en concreto, cumplan plenamente con el fin que le es propio a la causa en la que se basan, ostentando, de este modo, una realidad económica palpable y por lo tanto excluyendo todo tipo de posibilidad de artificialidad. La peligrosidad de la impropiedad como elemento para determinar la concurrencia de la elusión radica en la celeridad en la que sería tachado como abusivo aquel negocio jurídico o conjunto de los mismos que

⁶⁶ Ferreiro Lapatza, J. J. «El abuso en la aplicación de la norma tributaria ... » op. cit. Pág. 10.

García Novoa, C. *La cláusula antielusión ...* . op. cit. Pág. 365.

⁶⁸ Castan Tobeñas, I. *Derecho civil español, común y foral. Tomo IV*. Reus. 1974 [Madrid] Pág. 16.

⁶⁹ Ferreiro Lapatza, J. J. «Economía de opción, fraude de ley, ... » op. cit. Pág. 11.

fueran poco usual debido al carácter innovador desde la perspectiva jurídico-privada⁷⁰, ignorando, por tanto, su realidad económica.

Como vemos, parte de su ámbito se estructura en base a la inadecuación de su causa, es decir, la falta de correlación objetiva, desde un punto de vista jurídico y material, entre el negocio o acto empleado y el fin o resultado perseguido. Nos encontramos ante un test de idoneidad entre la forma y el fin económico o resultado de la operación, es decir, el negocio o acto empleado, su causa, debe ser conforme al fin que se persigue y a la esencia y objetivos de la normativa.

- *«Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».*

Este segundo elemento hace referencia a los efectos jurídicos y económicos distintos del ahorro fiscal, extrafiscales, por lo que se estaría empleando una especie de *business purpose*, es decir, una la interpretación teleológica de las normas tributarias y de la operación efectuada, la aplicación del artículo 15 LGT dependerá de si resulta amparable el negocio o conjunto de los mismos en un propósito negocial válido, o lo que es lo mismo, en la concurrencia de motivos económicos válidos diversos de aquel referido al ahorro fiscal, lo cual deberá ser analizado caso por caso, sin que resulte posible verter consideraciones categóricas.

Por lo tanto, la concurrencia de efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal podrían actuar como exoneración en la aplicación de la referida cláusula anti-elusiva⁷¹.

⁷⁰ López Tello, J. «La cláusula antiabuso del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria» op. cit. Pág. 50.

⁷¹ Así lo han reconocido la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1988 y de 18 de marzo de 2009. Y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de julio de 2007.

El término motivo económico válido o *business purpose* no debe ser confundido o equiparado a aquel de realidad económica. Es cierto que ambos están íntimamente relacionados, pero su razón de ser es totalmente diversa. Dijimos, en varias ocasiones, que la realidad económica es el elemento central del fraude de ley tributaria o abuso de derecho, es decir, la ausencia de realidad económica hace del negocio o transacción un negocio artificial. En cambio, el motivo económico válido o *business purpose* se establece como un mero elemento objetivo con el que probar la concurrencia de aquella realidad.

Volvemos a reiterar la crítica sobre el *business purpose test* que ya hicimos con anterioridad a raíz del estudio de la teoría europea. Es cierto que éste y la interpretación teleológica que conlleva han desempeñado un buen papel en la lucha contra el fraude de ley, pero no resulta tan eficaz como se quisiera, ya que puede actuar como un arma de doble filo, en cierto modo resulta sencillo encontrar aquella motivación extrafiscal en toda operación y hacer de ésta la motivación principal, pese a que, en realidad, la motivación de peso sea el ahorro tributario⁷².

No debemos olvidar tampoco que el requerir la concurrencia de un motivo económico válido de carácter extrafiscal está íntimamente vinculado con la ausencia de artificialidad en la causa del acto o negocio jurídico. Ya expusimos en el capítulo IV que si una operación responde a la causa que le es propia significará que está basada en una realidad económica notoria y palpable, por lo que el motivo económico concurrirá.

Como podemos observar, del análisis de los dos requisitos cumulativos que deben concurrir para poder afirmar la presencia de una conducta abusiva o elusiva vemos que se rige por una técnica objetivista, dejando de lado toda mención directa al elemento subjetivo.

⁷² McMahan, M. J. Jr. «Economic substance, purposive activity, and corporate tax shelters». *Tax Notes*. 2015. Núm. 25. Pág. 1020 y ss.

El elemento subjetivo encubierto requerido por el artículo 15.1 LGT hace referencia a los resultados que el contribuyente obtiene con los actos o negocios realizados, no con el motivo o motivación de éste en cuanto a finalidad, por lo que la equiparación que en un principio podría tener con la teoría del *business purpose* se aleja, ya que esta se basa en la motivación extrafiscal, no en el resultado, el cual, según el artículo referido, deberá ser distinto al ahorro fiscal⁷³.

Es una norma objetiva ya que desaparece el requisito subjetivo que la LGT exigía en versiones anteriores estableciéndose, de este modo, como la gran novedad de la modificación de 2003⁷⁴, aunque aún hay quien dice que la artificialidad o el carácter impropio del negocio responden a elementos subjetivos⁷⁵, en verdad no es así, ya que lo que se refiere es la finalidad de la operación, finalidad puramente objetiva, y no al ánimo o intención subjetiva del contribuyente.

Este objetivismo se debe, al igual que ocurrió en la jurisprudencia europea, a que los elementos o circunstancias objetivas incorporarán, a su vez, aquellos subjetivos, es decir, la finalidad perseguida por el acto en forma de obtener una ventaja o ahorro fiscal⁷⁶, extremo que resulta más fácil de probar que efectuarlo a través de la prueba, en sentido estricto, del elemento subjetivo.

De lo expuesto se puede concluir que, si nos encontramos ante un negocio artificial o impropio con el que se logra un resultado estrictamente fiscal procederá la aplicación del artículo 15 LGT, siempre y cuando, claro está, con el empleo de éste se haya logrado la evitación del hecho imponible o reducción de la base o deuda tributaria. Esta conclusión no está exenta de críticas, ya que podemos encontrarnos ante el supuesto en el cual el acto o conjunto de éstos no resulte ser artificial sino real pero si impropio, en el sentido de la habitualidad, con el que se logra el referido ahorro o ventaja fiscal. En este caso procedería la aplicación del artículo 15. Consideramos que su aplicación resultaría excesiva, ya que al menos se debería permitir al interesado

⁷³ Cruz Padial, I. y Bahía Almansa, B. *Cláusulas antielusivas generales versus ...*, en Arrieta Martínez de Pisón, J.; Collado Yurrita, M. A. et al. *Tratado sobre la Ley General Tributaria*. op. cit. Pág. 503

⁷⁴ Simón Acosta, E. «El abuso de la norma tributaria» *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003. Núm. 568. Pág. 3.

García Novoa, C. «La posibilidad de imponer sanciones ... » op. cit. Pág. 14.

⁷⁵ Palao Taboada, C. «La norma anti-elusión del Proyecto ... » op. cit. Pág. 79.

⁷⁶ García Novoa, C. *La cláusula antielusión ...* . op. cit. Pág. 396.

justificar el por qué del empleo del acto impropio, así como la existencia de justificaciones económicas extrafiscales.

7. 3. 4. 4. Ámbito de aplicación

Se trata de una cláusula anti-elusiva general, resulta aplicable respecto de cualquier tributo y ante cualquier acto o negocio jurídico, siempre que se pruebe la concurrencia de ciertos elementos o circunstancias objetivas para poder calificar la conducta como abusiva o elusiva, sin necesidad alguna de que se tenga que probar un elemento subjetivo o intención, del contribuyente, de eludir la normativa en cuestión.

En conclusión, la cláusula anti-elusiva general del artículo 15 LGT únicamente se aplicará sobre aquellas conductas elusivas siempre que éstas no integren el ámbito de aplicación de una norma anti-elusiva especial⁷⁷, quedando, también, excluidos los supuestos de simulación⁷⁸.

El ámbito de aplicación de esta cláusula no engloba las conductas simulatorias, recogidas en el 16 LGT, sino que únicamente aquellos negocios no simulados y atípicos que carezcan de sustantividad propia.

7. 3. 4. 5. El procedimiento especial

El apartado segundo del artículo 15 LGT establece que *«Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley»*.

La remisión que el artículo 15 LGT efectúa al artículo 159 LGT pone de relieve que la cláusula anti-elusiva sólo se aplica en el seno del procedimiento de inspección, quedando, por lo tanto, excluida su aplicación en los procesos de gestión y recaudación.

⁷⁷ Collado Yurrita, M. A. y Patón García, G. *La Cláusula General Antielusión de la Ley General Tributaria. ...*, en Collado Yurrita M.A. (dir.) et al. *La lucha contra el Fraude Fiscal. ...* op. cit. Pág. 85

⁷⁸ Delgado Pacheco, A. *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española.* op. cit. Pág. 109 y ss.

El procedimiento especial al que nos referimos tendrá lugar una vez que el órgano, inspección tributaria, considere que concurren los elementos del artículo 15.1 LGT, se lo comunicará al interesado, quien tendrá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y pruebas. Una vez transcurrido el plazo referido, se remitirá el expediente a la Comisión consultiva⁷⁹.

El artículo 159 LGT se refiere al informe preceptivo y vinculante que se requiere para poder declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, estableciendo, en su apartado primero que *«deberá emitirse previamente un informe de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes de la Administración tributaria actuante»*.

El autor del informe será una Comisión consultiva compuesta por dos representantes de la Administración tributaria actuante, es decir, por la Inspección tributaria, cuestión ante la que manifestamos nuestro desagrado, ya que aunque con ello se persigue garantizar la seguridad jurídica del contribuyente no se eliminará toda arbitrariedad posible de la Administración, pues al ser dichos miembros representantes de la administración actuante, inspección, perseguirán los mismos intereses y objetivos. Sin embargo, otro pronunciamiento merecería la medida si tal Comisión consultiva se encontrase centralizada a nivel nacional, con miembros fijos, ello permitiría unificar toda la doctrina entorno al conflicto en aplicación de la norma tributaria o fraude de ley tributaria, garantizando no sólo la seguridad jurídica del contribuyente, sino también su confianza legítima.

Este tipo de informe preceptivo de carácter especial es muy común en Derecho Comparado, se trata de lo que se denomina *advisory panel* con el que se pretende garantizar la certeza y seguridad jurídica del contribuyente a través de la limitación de la arbitrariedad administrativa, aunque, como ya hemos visto y como referiremos a continuación, no siempre se logran tales objetivos.

⁷⁹ El artículo 159.2 LGT establece *«Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes, Recibidas las alegaciones y practicada, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva»*,

La solicitud del referido informe interrumpirá, como resulta obvio, el plazo máximo de las labores inspectoras –artículo 159. 3 LGT–. Sin embargo, este período de interrupción no es ilimitado, ya que correrá de forma paralela al plazo del que dispone la Comisión consultiva para emitir su informe, plazo de tres meses desde la remisión del expediente y que podrá ser prolongado únicamente por el plazo adicional de un mes – artículo 159. 4 LGT–.

Pese a lo expuesto sobre la interrupción del plazo de inspección, debemos traer la atención a lo expuesto en el apartado quinto del artículo 159 LGT, donde se recoge la posibilidad de que la Comisión consultiva no haya emitido su informe, aparentemente y según lo expuesto en el apartado primero, preceptivo, lo que no impedirá que el órgano inspector retome su labor inspectora, levantándose, por tanto, su interrupción. Si bien es cierto que dicho precepto deja claro que el órgano inspector sólo podrá retomar la inspección, e incluso dictar liquidación, sobre aquellos aspecto o elementos tributarios no relacionados con la operación sometida a informe en la Comisión consultiva.

Desde nuestro punto de vista lo regulado por el legislador en el referido apartado es una completa contradicción, ya que en la mayoría de los supuestos, por no decir en su totalidad, en los que se ve inmiscuido el conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley tributaria, esté afecta al resto de elementos de la operación sometida a inspección, estén o no relacionados directa o indirectamente con el fraude de ley referido. Se trata, una vez más, de una regulación en pro de los intereses de la Administración tributaria, ignorándose, en todo momento, la seguridad jurídica y certeza que debe amparar al contribuyente.

Este informe tendrá el carácter de vinculante con respecto a la decisión del Órgano inspector en su decisión final relativa al conflicto en aplicación de la norma (159.6 LGT).

7. 3. 4. 6. Los efectos derivados de la aplicación del artículo 15 LGT

Los efectos que se derivan de la aplicación de la cláusula anti-elusiva general española, artículo 15 LGT, son los propios a este tipo de cláusulas.

Así lo refiere el apartado tercero del artículo 15 LGT, donde expone que *«En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocio usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora»*.

De lo expuesto en el referido artículo se pueden extraer los cuatro efectos que le son propios a este tipo de cláusulas:

- La inoponibilidad del acto o negocio, o conjunto de los mismos, realizados en fraude de ley frente a la Administración tributaria.
- La recalificación de la operación conforme a aquella norma que ha sido eludida.
- El cálculo de la deuda tributaria conforme a la norma eludida y a la normativa que le es propia, o bien, eliminación de las ventajas fiscales que se hubieran obtenido.
- Liquidación de los intereses de demora conforme a lo regulado en la LGT, sin que proceda, en principio, como vimos en el capítulo V *in fine*, la imposición de sanciones, cuestión a la que volveremos cuando efectuemos el análisis de la reforma parcial de la LGT actualmente en curso.

Ni que decir tiene que la aplicación de estos efectos está sometida al cumplimiento del Derecho Europeo en aras de su efectividad y uniformidad, en especial al principio de proporcionalidad, en virtud del cual la recalificación y el cálculo de la deuda tributaria, así como de los intereses de demora correspondientes, únicamente se podrán aplicar sobre aquella parte de la operación que haya sido calificada como elusiva.

7.3.4.7. Garantías adicionales

En aras a la protección de la seguridad jurídica del contribuyente, la LGT prevé la posibilidad de que éste solicite, previamente a la realización de la operación, un *tax ruling* u opinión tributaria a la Dirección General Tributaria. Se trata de una opinión interpretativa sobre la aplicación de la normativa tributaria en un caso particular y que vinculará a la Administración. El carácter vinculante no es sólo para el contribuyente que la solicita, sino para cualquier otro que realiza la operación siempre y cuando no se hayan producido cambios relevantes en el ínterin en materia de derecho y jurisprudencia relevante en el asunto.

7.3.5. La reforma parcial de la LGT de 2015

El objetivo de la reforma parcial aprobada en septiembre de 2015⁸⁰ no es otro que incrementar la protección de la seguridad jurídica, reducir la litigiosidad y prevenir el fraude de ley fiscal, todo ello haciendo del sistema tributario un sistema más justo y eficaz. Sin embargo, podemos anticipar que desde nuestro punto de vista se trata de objetivos eficaces desde un punto de vista teórico pero no tanto desde el punto de vista práctico. Tal opinión se deriva de las reflexiones expuestas a continuación.

Seguidamente reflejaremos algunas de las modificaciones operadas sobre la ya antigua Ley General Tributaria de 2003 prevé.

7.3.5.1. La «inicial» propuesta del nuevo artículo 15.3 LGT

La primera de estas reformas es una expresa modificación del apartado tercero del artículo 15 LGT, apartado que habría quedado redactado, de seguirse la dicción literal propuesta por el Proyecto de Ley, como sigue: «*En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocio usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.*»

⁸⁰ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la cual fue publicada en el Boletín Oficial del Estado en fecha de 22 de septiembre de 2015.

No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otro supuesto cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la Comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 159.8 de este ley.

A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten».

El grueso de la reforma que se pretendía para el artículo 15 LGT era la sancionabilidad de las conductas en fraude de ley tributaria o elusivas.

Ya tuvimos ocasión de estudiar este carácter en el capítulo V, donde expusimos el continuo e incesante debate doctrinal en torno al asunto. Llegamos a la conclusión de que no se puede sancionar este tipo de conducta, en primer lugar, por que no se da ninguna infracción normativa, el fraude de ley tributaria no supone la infracción del hecho imponible, es más, éste no tiene lugar, de lo que se deduce, por tanto, que la propuesta de reforma responde a intereses meramente recaudatorios.

Por otro lado, la imposibilidad de sancionar este tipo de conductas se debe a que no se cumplen los requisitos de tipicidad y certeza como exigen los principios del Ordenamiento referentes a materia sancionadora, lo que exige, como ha afirmado el Tribunal Constitucional, que el legislador lleve a cabo «una “descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica” (STC 133/1987 y STC 53/1994) (...) y, de este modo, permite predecir, con un grado de suficiente certeza “las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la

cometa" (STC 116/1993 y STC 53/1994; en el mismo sentido la reciente STC 142/1999)»⁸¹.

El legislador tributario español trató de afrontar el problema de la tipicidad y certeza a través de una fórmula más que criticable, estableciendo que procedería la referida sanción cuando la conducta objeto guardase *igualdad sustancial* con aquella conducta o conductas calificadas en conflicto en la aplicación de la norma previamente por parte de la Administración y de las que se derivaría el *criterio administrativo preexistente y público*.

Cabe preguntarse, al igual que ha realizado el Consejo de Estado en su informe, si el artículo 15.3 del proyecto de reforma estaba lo suficientemente determinado como para cumplir con las referidas exigencias de tipicidad y certeza⁸². Ni que decir tiene que la respuesta a la misma es negativa, pues, el supuesto de hecho o tipo no resultaba formado sino por conceptos jurídicos indeterminados que gozaban de un amplio margen de apreciación, por lo que no se encontraba prevista la exigencia de certeza, pudiéndose dar el caso de violarse, a su vez, la seguridad jurídica del contribuyente y su confianza legítima como consecuencia de la arbitrariedad en la que podría haber incurrido la Administración en su aplicación si éste hubiera resultado íntegramente aprobado.

Como se puede observar, el legislador pretendía hacer depender el elemento de la antijuridicidad a un concepto, desde nuestro punto de vista, indeterminado como aquel de la *igualdad sustancial*. Remitirse a la igualdad sustancial en otras áreas del Derecho quizás no recibiría crítica alguna, pero en materia de tributación europea o internacional la igualdad sustancial resulta ser un concepto más que indeterminado, pues cada una de las operaciones, aparentemente idénticas, resultan totalmente diversas.

⁸¹ Como pronunciamientos adicionales del TC en materia de ley cierta podemos destacar, entre otros, a la Sentencia de 19 de julio de 2000, la Sentencia 133/1987 de 21 de julio, la Sentencia 53/1994 de 24 de febrero y la Sentencia 142/199 de 22 de julio.

⁸² Informe del Consejo de Estado sobre el Proyecto de reforma parcial de la LGT, núm. 130/2015, de fecha 9 de abril de 2015. Pág. 39 y ss.

Aquella tipicidad requerida, también, en materia sancionadora se puede ver violada por una *erosión del sistema de fuentes*, como bien afirmó SANZ GÓMEZ, el hacer depender la sancionabilidad de una conducta en fraude de ley tributaria de los criterios administrativos, preexistentes y públicos, no respeta el régimen de fuentes fijado en el artículo 7 LGT, al no constituir los criterios administrativos fuente del Ordenamiento tributario⁸³.

De aquella reforma propuesta también se podría derivar una violación del principio de presunción de inocencia, en el sentido, de que toda potencial sanción debe ser sometida a un estricto ejercicio de actividad probatoria, donde la Administración probaría y motivaría la culpabilidad del contribuyente y por ende la procedencia de la sanción⁸⁴.

El requisito de la culpabilidad entra de lleno en el debate entorno a la naturaleza del fraude de ley tributaria previsto en el artículo 15 LGT, ya que para muchos, entre los que nos encontramos, no existe elemento subjetivo y por ende intencionalidad alguna en la elusión de la norma tributaria. No resulta baladí lo aquí expuesto, pues, como bien afirmó el Tribunal Supremo *«la culpabilidad no debe considerarse requisito necesario del fraude puesto que ésta deberá exigirse y probarse para la imposición de sanciones, pero no para conseguir que se aplique la norma eludida que es la finalidad de la regulación del fraude de ley»*⁸⁵. Por lo tanto, mientras que para la recalificación que conlleva la aplicación del artículo 15 LGT no se requerirá la prueba del elemento subjetivo o intencional, si se requerirá para la imposición de la sanción, por lo que el procedimiento probatorio se complica, en mayor medida, para la Administración tributaria.

⁸³ Sanz Gómez, R. «(Una) Vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar ... » op. cit. Pág. 116.

⁸⁴ Sentencias del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril; 14/1997, de 28 de enero; 209/1999, de 29 de noviembre; y 33/2000, de 14 de febrero. Tal y como afirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2008 (RJ 2008/5827).

⁸⁵ Por todas, véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2010 (RJ 2011/941).

Por lo tanto, y según lo expuesto por el Consejo de Estado, únicamente habría dos opciones, basar el conflicto en aplicación de la norma en elementos o evidencias objetivas, lo no conllevará la imposibilidad de imponer sanción, o bien, reestructurar por completo el artículo 15 LGT, estableciendo un supuesto de hecho detallado en base a elementos objetivos y subjetivos, con los que se pueda probar la culpabilidad o antijuridicidad de la acción⁸⁶.

7.3.5.2. El artículo 15.3 LGT definitivamente aprobado

La propuesta anteriormente expuesta fue aprobada, aunque parcialmente, en fecha de 21 de septiembre de 2015.

De la propuesta de artículo 15.3 LGT expuesta con anterioridad únicamente ha sido aprobada parcialmente, en particular la primera parte, la cual reza como sigue «*En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora*».

Como se puede observar, la propuesta sobre el carácter sancionable de las conductas elusivas en base a la existencia de «*igualdad sustancia entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración*» ha sido totalmente desechada, quizás a razón de los argumentos que expusimos en el epígrafe anterior, y es que hacer depender la sancionabilidad de una conducta en los parámetros que el Proyecto de Ley exponía no resultaba sino que ir en contra de los principios básicos del Derecho Tributario, principio de tipicidad y certeza, e incluso del principio básico e inspirador de todo régimen sancionador, el principio de antijuridicidad.

⁸⁶ Informe del Consejo de Estado sobre el Proyecto de reforma parcial de la LGT, núm. 130/2015, de fecha 9 de abril de 2015. Pág. 42 y ss.

7. 3. 5. 3. Propuesta y redacción final del nuevo artículo 66 bis LGT

Otra de las reformas operada a través de la reforma parcial de la LGT 2015 es la efectuada sobre el artículo 66bis en materia de imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar.

La propuesta del referido precepto que se empleó en el Proyecto de Reforma parcial de la LGT establecía:

«1. La prescripción de derecho establecida en el artículo 66 de esta ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación resultan procedentes y de su cuantía, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado».

Al menos la propuesta de reforma cambió con respecto a aquella inicial, pues en ésta se establecía que *«No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley»*, lo que hubiera resultado en una auténtica extralimitación de competencias y poderes en manos de la Administración, en perjuicio directo de los derechos que asisten y protegen al contribuyente.

Finalmente y tras cierto período de espera, el artículo 66 bis LGT queda redactado como sigue:

«1. La prescripción de derecho establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regulación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducción aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecido en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado».

Como se puede observar, la dicción literal del artículo 66bis definitiva es similar a aquella empleada en el Proyecto de Ley, únicamente se ha procedido a incluir dos párrafos adicionales en el apartado segundo del mismo, párrafos cuya única misión es la de esclarecer aspectos más o menor relevantes en torno al proceso de comprobación.

Lo que llama la atención es lo previsto en el artículo 66bis.2, ya que muestra el especial interés de inspeccionar y comprobar ciertas actuaciones tributarias efectuadas o diferidas, aún cuando el ejercicio en el que se generaron hubiera prescrito. Nos referimos a las ventajas tributarias sobre compensación principalmente de pérdidas o deducciones de gastos. Esto se debe a que se trata de beneficios o ventajas tributarias comunes en las prácticas elusivas o efectuadas en fraude de ley tributaria, beneficios y ventajas que escapan de la aplicación del artículo 15 LGT especialmente cuando éstas tienen lugar con carácter diferido.

Se trata de una modificación íntimamente relacionada con aquella operada sobre el artículo 115 LGT cuyos apartados primero y segundo quedan como siguen:

«1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobaciones e investigaciones se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo

en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación a que se refiere este artículo, la Administración tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartad extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto e aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley».

Así como con el artículo 106.5 referido a la carga y materia de prueba, donde establece que la procedencia y cuantía de las ventajas tributarias objeto de inspección y comprobación deberán ser acreditadas a través de la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones, incluyendo la contabilidad y los oportunos soportes documentales.

Desde nuestro punto de vista se trata de una reforma que no garantiza, en ningún momento, el principio de proporcionalidad, no es proporcional reconocer la facultad de inspeccionar o comprobar ejercicios prescritos en los diez años siguientes a la prescripción de éstos, y más cuando la carga de la prueba de demostrar la procedencia de aquellas ventajas está de mano del contribuyente, quien asumirá más que dificultades a la hora de conservar la referida documentación por un plazo de, al menos, diez años.

Con esta reforma lo que se reconoce es la potestad administrativa de investigar hechos acaecidos en ejercicio tributarios prescritos con el fin de determinar si existen o no efectos sobre la deuda tributaria correspondiente a ejercicios no prescritos. Se trata de la codificación de la teoría jurisprudencial que ha venido desarrollando el TS en los últimos años, por ejemplo a través de la sentencia de 19 de enero de 2012, 5 y 26 de febrero de 2013 y 25 de marzo de 2015 y previamente por el TEAC en sus resoluciones de 22 de diciembre de 2000, 19 de enero de 2001, 25 de abril de 2003 y 23 de marzo de 2010.

Lo mismo viene a declarar la STS de 5 de febrero de 2015 (RJ 4075/2013), donde se expone que *«El caso paradigmático sería el de un negocio jurídico formalizado en un ejercicio prescrito que tiene eficacia en un ejercicio no prescrito y está siendo objeto de revisión, para facilitar la recalificación»*, en el mismo sentido sentencias 19 de febrero 2015 y 26 de febrero de 2015, reconociendo, de este modo, que la potestad de comprobación de la administración tributaria es autónoma de la potestad liquidatoria de la misma encontrándose, por tanto, sin plazo de prescripción alguno.

Las mencionadas sentencias están relacionadas con aquellas de 6 y 14 de noviembre de 2013, de 9 de diciembre de 2013 y de 4 de julio de 2014. En todas estas sentencias el Tribunal Supremo negaría lo que ha día de hoy se pretende codificar, es decir, consideró que en base a la seguridad jurídica no era posible afirmar la comisión de una conducta en fraude de ley tributaria cuando ésta ha prescrito aunque sus efectos se desencadenaran en ejercicios no prescritos.

Sin embargo, el Tribunal Supremo cambiaría de criterio en la sentencia de 5 y 26 de febrero de 2015 donde afirmó que la potestad de comprobación de la administración tributaria no prescribe en caso de fraude de ley tributaria, por lo que se puede emplear tal potestad en períodos no prescritos investigando aquellos que si lo están. Exponen la diferenciación entre el derecho de la administración a comprobar e inspeccionar que no prescribe, frente a la prescripción del derecho a calcular la liquidación tributaria. Por lo que considera, que es posible declarar en fraude de ley una operación realizada en un ejercicio prescrito con el fin de evitar sus efectos en periodos futuros y no prescritos⁸⁷. Idéntico pronunciamiento se manifestó en la de 19 de febrero de 2015 y 26 de febrero de 2015.

Ni que decir tiene que tanto la teoría jurisprudencial como la nueva codificación que se pretende con la reforma de la LGT lo que consigue es atentar contra la igualdad de armas, es decir, contra la seguridad jurídica. Es más, si empleamos como ejemplo los pronunciamientos del TC en materia de prescripción penal, entendemos que el legislador, a la hora de configurar el régimen de la misma, deberá efectuarlo conforme a la seguridad jurídica, deber que resulta más que vulnerado en este caso, ya que el contribuyente no se encuentra sino en una situación de extrema inseguridad al desconocer el porvenir y efectos de sus actos, prescritos, sobre ejercicios no prescritos. Dicha argumentación ha sido sostenido en el voto particular formulado por Don Joaquín Huelin en las sentencias anteriormente referidas, donde expresamente reconoció una directa colusión entre tales pronunciamientos y la seguridad jurídica garantizada, en principio, en el artículo 9.3 de la Constitución española.

Lo que sin lugar a dudas no significa el artículo 66 bis es que la Administración tributaria pueda ir en contra de sus actos, es decir, que pueda revisar el criterio administrativo que adoptó de forma expresa, a través de APA –precios de transferencia– o de consulta tributaria, expresa o tácita en un ejercicio anterior prescrito o no, ya que de ser así sería contrario a la buena fe que vincula a la Administración y a la propia confianza legítima del contribuyente⁸⁸.

⁸⁷ En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sus sentencias de 19 de febrero de 2015 y de 26 de febrero de 2015.

⁸⁸ Para una mayor profundización sobre el asunto, consúltese Ornea Domínguez, A. «Hacienda no puede ir contra sus actos propios: confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe» *Quincena Fiscal*. 2015. Núm. 7. Pág. 67 – 106.

7. 3. 5. 4. El nuevo artículo 206 bis

La reforma del 2015 introdujo, también, un nuevo precepto en el Título IV sobre *Potestad Sancionadora*, en particular en su Capítulo III sobre *Calificación de las infracciones y sanciones tributarias*.

Este nuevo precepto es el artículo 206 bis, donde se regula la *Infracción en supuestos de conflictos en aplicación de la norma tributaria*, lo cual resulta más que paradójico, y más aún cuando en el proyecto de reforma del mismo artículo 15 se terminó eliminando el carácter sancionable de la conducta que éste regula.

El artículo 206 bis apartado 1 establece que «*Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:*

- a) *La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.*
- b) *La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.*
- c) *La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.*
- d) *La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros».*

Como podemos observar, se trata de la tipificación del carácter sancionable del conflicto en la aplicación de la norma o de la elusión fiscal *stricto sensu*, la cual, como hemos expuesto en reiteradas ocasiones, no produce una violación directa de la norma, sino más bien del espíritu o finalidad de la misma, *infracción* que, hasta día de hoy, no puede constituir la base para justificar y apoyar la sancionabilidad de la misma. Para más inri, el legislador español vuelve a cometer errores de confusión, en especial en lo referido a la distinción entre las figuras referidas a la elusión fiscal –conflicto en la aplicación de la norma– y aquellas sobre evasión fiscal. En el elenco de situaciones delimitado en este nuevo artículo se pueden ver conductas englobadas en el concepto de evasión fiscal, como es el caso de la letra a) sobre la falta de ingreso. En el mismo

sentido, el legislador vuelve a afrontar tal legislación obviando la relevancia y supremacía del Derecho Europeo, pues, con tales infracciones se podrían efectuar restricciones más que injustificadas, por ejemplo, piénsese en aquellas circunstancias en las que meras economías de opción o estructuras de planificación fiscal encuentran cabida en tal listado.

Llama la atención también como continua el párrafo segundo de este nuevo artículo, el cual expone según sigue *«El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley. Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley»*.

Como podemos observar, la sancionabilidad de la conducta pende de la igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos previos en los que la Administración hubiera establecido criterio administrativo, el cual hubiera sido hecho público. Para ello, el artículo 206 bis. 2 se remite al artículo 15.2 LGT, artículo que se limita a exponer que *«Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley»*. Precepto, este último, que en ningún momento habla de criterio administrativo. Es más, y como ya expusimos con anterioridad, el hacer depender la sancionabilidad de una conducta en fraude de ley tributaria de los criterios administrativos, preexistentes y públicos, supone una violación del régimen de fuentes fijado en el artículo 7 LGT, al no constituir los criterios administrativos fuente del Ordenamiento tributario, por lo que este tipo de infracción y sanción no supone sino una auténtica erosión del sistema de fuentes, incrementando, adicionalmente, la arbitrariedad de la Administración.

En el mismo sentido, el legislador hace depender la antijuridicidad y el carácter sancionable de un concepto indeterminado, aquel de la *igualdad sustancial*, y más todavía cuando en materia de fiscalidad europea o internacional la igualdad sustancial denota y deriva en altas cotas de inseguridad jurídica, pues, cada una de las operaciones, aparentemente idénticas, resultan totalmente distintas.

Este nuevo precepto responde a la crítica efectuada por el Consejo de Estado a través de su dictamen, donde, criticando el Anteproyecto, señaló que «*Únicamente cabría arbitrar una solución sancionadora, en el seno del título que regula las infracciones y sanciones, tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador*». En este caso, el Consejo de Estado, aunque aparentemente desconociese la naturaleza del conflicto en la aplicación de la norma o del fraude de ley tributaria, acertó a la hora de impedir la tipificación de la infracción y correspondiente sanción en el mismo artículo 15 LGT. No obstante, el legislador tributario pareció entender mal la crítica y orientación antes referida, ya que la tipificación de la infracción y sanción no debe hacerse ignorando la naturaleza del conflicto en la aplicación de la norma ni los principios que rigen el procedimiento sancionador, en especial aquel sobre la legalidad, certeza y seguridad jurídica, pues, con el empleo de conceptos tales como *igualdad sustancial* y mediante el empleo de remisiones hacia artículo enunciativos y, posteriormente, procedimentales, no hace sino aumentar el nivel de incerteza e inseguridad jurídica para el contribuyente.

Si continuamos analizando este nuevo precepto observamos que en su párrafo tercero se fija que, en todo caso, la infracción tributaria para este supuesto será *grave*, eliminándose la opción de calificar a la misma como muy grave en supuestos de empleo de medios fraudulentos o reiteración, entre otros. Lo cual refleja una leve contradicción, pues en el elenco antes citado del artículo 206 bis. 1 el legislador español no hace sino que tipificar supuestos más cercanos a conductas fraudulentas que a conductas en fraude de ley o elusivas.

Si pretendemos buscar un razonamiento lógico al referido tratamiento lo encontramos, en el conflicto en la aplicación de la norma no se da una infracción directa de la norma, no hay culpabilidad. Sin embargo, la razón de ser primaria no es otra que una medida recaudadora, una medida puramente económica, y más cuando las notas de incerteza e inseguridad jurídica son tan marcadas.

Pese a lo expuesto, hay quien afirma que la tipificación efectuada en el artículo 206 bis es sólo aparente, ya que *«la redacción del nuevo artículo 206 bis no hace sino remitirse a la conducta propia de otras infracciones, concretamente las contenidas en los artículos 191, 193, 194 y 195»*. Estos autores afirman que la infracción tendrá lugar cuando el supuesto de hecho tipificado como tal en los referidos artículos tenga como causa un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, siempre y cuando el supuesto guarde igualdad sustancial con casos previos en los que la Administración hubiera fijado y publicado su criterio, y no se haya aparando en una interpretación razonable de la norma⁸⁹.

Desde nuestro punto de vista, consideramos que a través de este nuevo artículo 206 bis el legislador no está haciendo sino que desvirtuar la naturaleza de la figura del conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley tributaria con el fin de lograr una medida puramente recaudatoria, y más aún cuando él mismo expone, en el apartado quinto del referido artículo, que *«Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta Ley»*, está extendiendo el tratamiento sancionador otorgado a conductas fraudulentas o evasivas a aquellas en las que no existe, a simple vista, elemento alguno de culpabilidad. Idea que se refuerza, aún más, si tenemos en consideración la dicción literal del artículo 179.2 LGT tras la reforma del 2015, pues, en caso de concurrencia del citado artículo 206 bis no habrá exclusión de responsabilidad, *salvo prueba en contrario*, en base a la diligencia debida en pro de una interpretación razonable o cuando el contribuyente haya actuado de acuerdo a los criterios manifestados por la Administración Tributaria. Como vemos, no se trata sino de meros obstáculos, principalmente administrativos y probatorios, al ejercicio de las libertades por parte del contribuyente, quien, a la hora de efectuar una conducta en

⁸⁹ EY Abogados. *Cláusula General antiabuso tributaria en España: propuestas ...* op. cit. Pág. 90 – 91.

fraude de ley, deberá probar cualquier extremo con la intención de huir del artículo 206 bis.

En conclusión, este nuevo artículo 206 bis incrementa la inseguridad e incerteza legal del contribuyente de cara a aquellas conductas que, en principio, pudieran estar cubiertas por el artículo 15 LGT, vulnerando incluso los principios que inspiran y rigen el régimen sancionador, pues, como vimos anteriormente, el criterio administrativo no constituye fuente del derecho y menos cuando éste no ha sido refrendado por, entre otros, el poder judicial, incrementando, de este modo, la arbitrariedad de la Administración tributaria.

7. 3. 5. 5. Artículo 15 LGT y Derecho Europeo

A simple vista podemos considerar que el artículo 15 LGT respeta todos y cada uno de los requisitos y límites impuestos por el TJUE, aquellos recogidos por la Comisión en su Recomendación de 2012⁹⁰, en materia de abuso de derecho, pues se basa en la artificiosidad de la operación efectuada y la búsqueda de un ahorro fiscal contrario a la normativa tributaria en cuestión y, por ende, al Ordenamiento jurídico, tanto nacional como Europeo.

Sin embargo, el grado o nivel de adecuación podría ser mayor, ya que la referida cláusula no presenta el grado de concreción y certeza que el TJUE exige a la hora de restringir el ejercicio de libertades europeas a través de disposiciones nacionales, por lo que convendría, como ha dicho SANZ GÓMEZ, que en futuras reformas se tienda a la delimitación y determinación de su estructura y contenido con mayor precisión⁹¹, de no ser así, consideramos que excedería de los límites derivados del principio de proporcionalidad, por ejemplo, la generalidad de la que adolece el artículo 15 al no referirse, expresamente, a los *wholly artificial arrangements*, término que ha sido

⁹⁰ European Commission Recommendation Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. COM(2012)722, de 6 de diciembre de 2012, An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion.

En el mismo sentido, Calderón Carrero, J. M. «La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones» Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación. Comentarios, casos prácticos. 2013. Núm. 363. Pág. 28

⁹¹ Sanz Gómez, R. «(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del Derecho tributario: reflexione a la luz de la propuestas de reforma de la Ley General Tributaria» Revista de Contabilidad y Tributación. 2014. Núm. 380. Pág. 128 y ss.

sustituido por la expresión *notoriamente artificiosos o impropios*, expresión mucho más amplia que aquella europea.

De este modo, consideramos oportuno que en futuras reformas del artículo 15 LGT el legislador español siga las recomendaciones de la Comisión Europea y establezca⁹², en el referido artículo, el elenco de indicios a efectos de identificar y determinar la artificialidad de la operación, elenco que para nada tendrá el carácter de *numerus clausus*. Del mismo modo, el legislador español necesita delimitar en la misma la vulneración del espíritu y finalidad de la norma como elemento a evaluar a la hora de determinar la concurrencia de conducta abusiva.

Pese a todo lo expuesto, el analizar la norma anti-elusiva general española con respecto al Derecho Europeo nos obliga a efectuar un análisis no sólo de la propia norma en sí, sino del resto de disposiciones normativas que se pueden ver involucradas, directa o indirectamente, en la aplicación de la misma, nos referimos, en especial, a aspectos procedimentales, pues si no se garantiza la garantía procedimental se pondrá en estricto peligro la certeza del derecho⁹³.

Además de aquellos aspectos procedimentales se deberá prestar especial atención a la validez con respecto al Derecho Europeo del nuevo artículo 66 bis, ya que el principio de proporcionalidad se podría ver violado como consecuencia del dilatado plazo con el que contaría, a partir de ahora, la Administración tributaria para conocer de ciertas y delimitadas prácticas abusiva o elusivas.

⁹² La última de las reformas operadas sobre el artículo 15 LGT pone de manifiesto que el legislador tributario español no ha puesto especial interés en los mandatos del Derecho Europeo, pues, podría haber empleado la misma para solventar las deficiencias que dicho artículo viene arrastrando desde sus orígenes.

⁹³ Pérez Royo, F. L'esperienza spagnola, en Di Pietro, A. L'elusione fiscale nell'esperienza europea. op. cit. Pág. 197.

En el mismo sentido, el nuevo artículo 206 bis podría resultar contrario al Derecho Europeo, en especial a los pronunciamientos del TJUE donde se expuso que la sancionabilidad de conductas efectuadas en fraude de ley depende del observancia, respeto y garantía de los principios de certeza, seguridad jurídica y confianza legítima, con el fin de eliminar cualquier ápice de falta de claridad y precisión⁹⁴.

Del mismo modo, si traemos a colación aquello que expusimos en el capítulo III y IV del presente trabajo, expusimos que el problema de la lucha contra las conductas en fraude de ley tributaria o conductas elusivas es que en ciertas ocasiones las disposiciones normativas nacionales resultan ser contrarias al Derecho Europeo, en especial, contrarias al ejercicio de las libertades fundamentales –principalmente libertad de establecimiento– al efectuar restricciones sobre las mismas que carecen de total justificación o, por otro lado, totalmente desproporcionadas. Este podría ser el caso no del artículo 15 LGT como cláusula anti-elusiva o anti-abuso general, sino más bien del resto de preceptos directa o indirectamente relacionados con éste, especialmente aquel referido a la imprescriptibilidad de la actividad inspectora y del carácter sancionador sobre dichas conductas en base a concepto más que indeterminados de los que se deriva una notoria falta de precisión y ambigüedad tornándose en un régimen más que contrario a los principios de certeza y seguridad jurídica, principios que deberían inspirar nuestro Ordenamiento.

Para concluir remarcamos que tanto el personal de la administración tributaria, como los jueces y magistrados españoles no pueden ignorar el Derecho Europeo en la aplicación e interpretación de la normativa nacional, extremos que deberán ser conformes y coherentes con el Derecho Europeo en especial con las aportaciones del TJUE⁹⁵.

⁹⁴ Véase al respecto, Sentencia del TJUE de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02, párrafo 93; y Sentencia del TJUE de 16 de marzo de 2006, asunto *Esland Stärke*, causa C-94/05, párrafo 56.

⁹⁵ Rädler, A. J. «Do National Anti-Abuse Clauses Distort the Internal Market» *European Taxation*. 1994. Núm. 9. Pág. 313.

Prueba de la consciencia con respecto al Derecho Europeo por parte de los órganos jurisdiccionales españoles nos encontramos con una serie de sentencias a través de las cuales equiparan el conflicto en la aplicación de la norma con el fraude de ley mediante la aplicación de la doctrina europea, nos referimos a la STS núm. 481/ 2015 y núm. 188/2014 de 9 de febrero de 2009, y la núm. 3971/2013.

7. 3. 6. Conclusión

En el estudio comparado sobre el Ordenamiento español hemos podido ver como éste se caracteriza por haber contado desde épocas tempranas con una cláusula anti-elusiva estructurada en base al fraude de ley tributaria.

Como consecuencia de las notables deficiencias de aquellas, artículo 24 de la LGT 1963, el Sistema tributario español ha experimentado una gran cantidad de reformas que han afectado, total o parcialmente, a la cláusula anti-elusiva, recordemos aquella de 1995, 2003 y la efectuada en 2015. Conjunto de reformas que en la mayoría de los casos supone violaciones indirectas a los principios de certeza, seguridad jurídica y confianza legítima.

Para finalizar, téngase en cuenta que el Sistema tributario español no sólo protege sus intereses a través de la cláusula general sobre el conflicto en la aplicación de la norma, sino que también existe un gran número de cláusulas especiales, como las referidas a precios de transferencia y transparencia fiscal internacional.

7. 4. Reino Unido

Desde un punto de vista comparado, Reino Unido no ha sido el único país de Common Law que ha decidido codificar la cláusula anti-abuso, ya que previamente los EEUU habían adoptado tal medida mediante la reforma del precepto 7701 (o) del Internal Revenue Code a través de la reforma sanitaria denominada US Health Care and Education Reconciliation Act of 2010.

En los países de Common Law también se puede distinguir entre las doctrinas tradicionales –interpretación teleológica, doctrina de las estructuras completas, etc.– y aquellos verdaderos instrumentos anti-elusivos –business purpose y sustancia económica⁹⁶. Como ya tuvimos ocasión de referir en el capítulo V, son estos últimos los instrumentos que permiten luchar eficazmente contra las prácticas elusivas, ya que las primeras sólo se aplican para aclarar la calificación de los hecho en los que se

⁹⁶ McMahon, M. *Comparing the application of judicial interpretative doctrines to revenue statutes on opposite sides of the pond*, en AA.VV. *Comparative perspective in Revenue Law. Essays in honour of John Tilet*. Cambridge University Press. 2008. Cambridge. Pág. 40-71.

debería aplicar la norma, mientras que los segundos son aplicados una vez interpretados los hechos y determinada la norma aplicable, de ahí la aplicación *ex post* de estas técnicas anti-elusivas, pues, son ellas las habilitadas para denegar el tratamiento fiscal querido. Debido a esa facultad adicional con respecto a los instrumentos tradicionales, en lo que refiere a la negación del trato fiscal, ciertos tribunales estadounidenses se han mostrado contrarios a su aplicación hasta que no se encontrasen codificadas como tales⁹⁷.

La reforma tributaria titulada como *Codification of Economic Substance Doctrine and Imposition of Penalties* no sólo modifica el artículo 7701 antes referido, sino también el 6662, 6662^a, 6664 y 6676 del Internal Revenue Code, ya que no sólo codifica la referida teoría de la sustancia económica, también establece un severo régimen sancionador para los casos mas graves de elusión fiscal.

Se trata de la codificación de aquellas teorías basadas en la interpretación teleológica de la norma tributaria, con las que se delimita la finalidad o causa del negocio jurídico en relación a la identificación e interpretación de los fines y objetivos de la normas implicadas.

Como se puede observar, existe una gran tendencia a la codificación de la norma anti-abuso o anti-elusión en aquellos países con tradiciones jurídicas propias del Derecho Común o Common Law, gracias a la referida codificación se logra dotar a la Administración tributaria de habilitaciones legales con las que proceder de forma efectiva en la lucha contra la elusión fiscal, garantizando, en todo momento, la certeza y seguridad jurídica de cara al contribuyente.

⁹⁷ Hartion, D. «Sorting out the Tangle of Economic Substance» *Tax Law*. 1999. Vol. 52. Núm. 235.
Hartion, D. «Tax Benefits, Tax Administration, and Legislative Intent» *Tax Law*. 2000. Vol. 53.
Greewal, A. «Economic Substance and the Supreme Court» *TN*. 2007. Vol. 116. Núm. 11. Pág. 983.

Esta gran preocupación en torno a la lucha contra las prácticas elusivas surge, principalmente, como consecuencia de la pérdida de recaudación de las arcas públicas, pérdida de recaudación que se acentúa en situaciones de crisis económica y financiera. Tal es la pérdida, que en el caso de Reino Unido el importe ronda los 34 billones de libras en octubre de 2014. De dicha pérdida de recaudación el 9%, en torno a 3,1 billones de libras, se debe a los efectos derivados de la elusión⁹⁸.

7. 4. 1. Doctrina jurisprudencial previa

El derecho británico también se ha caracterizado por la interpretación teleológica de las normas tributarias, prueba de ello son los asuntos *Barclays*⁹⁹ y *Scottish Provident*¹⁰⁰.

El Derecho británico no recoge un concepto de abuso de derecho como tal, sino que se ha delimitado el concepto de elusión fiscal o *tax avoidance* a través de reiterados pronunciamientos jurisprudenciales. En verdad, el término abuso del derecho llega a Reino Unido a través de los pronunciamientos jurisprudenciales del TJUE y de la influencia del Ordenamiento Europeo¹⁰¹, Ordenamiento que a su vez se encuentra influenciado por aquellos de los EEMM.

La tradición jurisprudencial del Reino Unido también se ha dejado ver en materia de lucha contra las conductas o prácticas elusivas o abusivas en el ámbito tributario, ello a través de la teoría de la sustancia sobre la forma¹⁰².

El pronunciamiento originario lo constituye la sentencia *Inland Revenue Commissioner v. Duke of Westminster* de 1936, donde se reconoció por primera vez que todo contribuyente tiene derecho a organizar su patrimonio de aquella forma que le suponga un mayor ahorro fiscal, teoría que jamás ha sido renunciada, pero si adaptada a la realidad social que debe conocer. También aplicó por primer vez el principio de la sustancia sobre la forma, determinando que “*whatever the substance of the arrangement*

⁹⁸ *Measuring Tax Gaps 2014*. HMRC. Octubre 2014. Pág. 6 a 8.

⁹⁹ *Barclays Mercantile Business Finance Ltd v. Mawson (Inspector of Taxes)* (2004) UKHL 51.

¹⁰⁰ *Inland Revenue Commissioners v. Scottish Provident Institution* (2004) UKHL 52.

¹⁰¹ Murray, R. *Tax Avoidance*. Sweet & Maxwell. Thomson Reuters. 2012 [Reino Unido] Pág. 243.

¹⁰² Hufendick, T. y Simpson, N. «A Comparison of U.S. and U.K. Tax Regimenes» *The International Tax Journal*. 1995. Núm. 21. Pág. 5

*may have been, their fiscal effect had to be in accordance with the legal rights and obligations they created*¹⁰³, del mismo modo, este pronunciamiento judicial también estaría reconociendo el derecho de los contribuyentes a organizar su patrimonio de aquella forma que suponga un menor coste tributario.

El asunto *Ramsey v. Inland Revenue Commissioners*, centrado en la teoría de la *step transaction* y sustancia sobre la forma, no emplea el término artificialidad como mecanismo para lograr un beneficio, se centra, principalmente, en facultar al juez y de la administración a recalificar las operaciones en conjunto. Esta teoría sería reafirmada por la Corte británica en el asunto *WT Ramsey* 1981 y *Furniss v. Dawson*¹⁰⁴, afirmando que se deben tener en cuenta todos aquellos pasos u operaciones en conjunto, ya que es de esta forma con la que se consigue la elusión junto al requerimiento de sustancia o realidad comercial, es decir, la prevalencia de la sustancia sobre la forma. Al igual que haría el TJUE en cuanto a su teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo, la House of Lord británica en su sentencia de 8 de febrero de 2001 asunto *Macniven v. Westmoreland Investments Ltd* reconoce que la aplicación del principio de la sustancia sobre la forma no se puede emplear como si fuera una regla general, sino que debe seguir las reglas del *case by case*. En esencia se refiere a la ausencia de motivos económico válidos, como consecuencia de la concurrencia de una motivación prevalentemente tributaria que se puede deducir de un conjunto de actos o negocios directamente relacionados entre sí de una forma absoluta y certera.

También es de destacar el asunto *Graven v. White*, asunto que podría constituir el *leading case* en materia de artificialidad a efectos tributarios¹⁰⁵.

¹⁰³ Sentencia de la Corte Suprema *IRC v. Duke of Westminster* [1936] AC 1 (HL).

¹⁰⁴ Asunto de la House of Lord *WT Furniss v. Dawson*, de 9 de febrero de 1984.

¹⁰⁵ Sentencia de la Corte Suprema *Graven v. Whit* [1984] AC 398 (HC).

La aplicación de la sustancia sobre la forma también estaba íntimamente relacionada con el método de interpretación teleológico con el que se trataba de ver si el negocio jurídico empleado y el resultado perseguido casaba o no con el objetivo de la norma, tanto de cobertura como eludida¹⁰⁶. Otro caso en la misma orientación es *Mayes v. HMRC*, donde se vuelve a reconocer la interpretación teleológica, junto a la teoría de la sustancia sobre la forma en base a la artificialidad de la operación y la *step transaction*. En el mismo sentido el asunto *Astall v. HMRC*.

Las consecuencias de caer bajo la jurisprudencia británica hasta ahora expuesta no son otras que la recalificación de la operación, la pérdida del ahorro fiscal o de la ventaja tributaria y la liquidación de los intereses de demora que correspondan.

En el ínterin entre los referidos pronunciamientos la Corte británica se pronunció sobre la materia, desarrollando, especialmente, la teoría de la *step transaction*, es decir, considera que para determinar que una conducta es elusiva o abusiva se deben tener en cuenta estructuras, prácticas, negocios o actos relacionados entre si a través de un nexo de causalidad directo¹⁰⁷.

Por último la Corte house of lord se pronunció en el asunto *Barclays Mercantile Business Finance y Scottis Provident Institution*, donde se reafirmó la teoría de la sustancia sobre la forma, la teoría *Ramsey* de la *step transaction* en base a una interpretación teleológica de las normas.

¹⁰⁶ Sentencia de la House of Lords *McNiven (Inspector of Taxes) vs. Westmoeland Investments LTD*. HL 15 febrero de 2001.

¹⁰⁷ Alguno de estos pronunciamientos son, la sentencia de sobre el asunto *W. T. Ramsay Ltd v. Commissioners of Internal Revenue* [1982] A.C. 300 [1981]; asunto *Furniss v. Dawson* [1984] A.C. 474; *Craven v. White* [1989] 1 A.C. 398; *Ensign Tankers (Leasing) Ltd v. Stokes* [1992] 1 A.C. 655.

7. 4. 2. Los intentos previos de codificación de la cláusula general anti-elusión.

No han sido escasos los intentos que se han experimentado en Reino Unido, pese a ser un país con un Ordenamiento propio de Common Law, para codificar la referida cláusula anti-elusiva general o *general anti-avoidance rule*. Es por ello por lo que consideramos oportuno retrotraernos al informe de 1999 en el que el Inland Revenue expresaba su oposición a la codificación de una cláusula general como respuesta al Informe de Noviembre de 1997 sobre elusión fiscal¹⁰⁸.

En el informe de Noviembre de 1997 elaborado por el Tax Law Committee se exponía que la elusión fiscal respondía a un problema económico entre el Gobierno y los contribuyentes, problema en el que surge la necesidad de codificar la referida cláusula anti-elusiva¹⁰⁹. Se trata de un informe en el que se muestra las consecuencias derivadas de las prácticas elusivas, haciendo referencia a la importancia de adoptar medidas eficaces para luchar contra las mismas, tan es así que el referido Comité ha valorado todos los instrumentos posibles, desde aquellos tradicionales, métodos interpretativos y calificativos por excelencia, a aquellos puramente anti-elusivos, como la cláusula general y especial anti-elusión.

Del estudio efectuado por la Comisión se extrae una notable preferencia hacia las cláusulas anti-elusivas especiales, al considerar que aquellas generales adolecen de cierto grado de incerteza, lo que deriva en una mayor participación del juez, labor que estará marcada, sin lugar a dudas, por su parcialidad y arbitrariedad¹¹⁰. Sin embargo, el propio Comité es consciente de los beneficios que se pueden derivar de la cláusula anti-elusiva general, beneficios que extrae a través de un estudio comparado con respecto a terceros Estados, señalando, especialmente, su amplio ámbito de aplicación capaz de englobar una multitud de prácticas elusivas y el mayor nivel de certeza que se le puede otorgar al contribuyente con respecto a los efectos que se podrían derivar de este tipo de prácticas una vez aplicada la cláusula¹¹¹.

¹⁰⁸ Tax Law Review Committee. *A General Anti-Avoidance Rules for Direct Taxes. A response to the Inland Revenue's Consultative Documents*. Febrero de 1999. [Londres]

¹⁰⁹ Tax Law Review Committee. *Tax Avoidance*. Noviembre de 1997. [Londres] Pág. ii.

¹¹⁰ Tax Law Review Committee. *Tax Avoidance*. op. cit. Pág. xiii, 33 y 44.

¹¹¹ Tax Law Review Committee. *Tax Avoidance*. op. cit. Pág. xiv.

Tras la contraposición elaborada por el Comité en relación a los pros y contras de la codificación de este tipo de cláusula, llega a la conclusión, en reiteradas ocasiones afirmada en este trabajo, que el elemento esencial es lograr un punto de equilibrio entre el intereses de todo Estado de proteger su facultad impositiva frente a las prácticas elusivas y aquel intereses del contribuyente, totalmente legítimos, de administrar o disponer de su patrimonio de aquella forma que le reporte un menor coste tributario¹¹².

Es por ello por lo que llega a la conclusión de que se debe codificar una cláusula anti-elusiva general, basada en un procedimiento legal y justo, en el que se mire por los derechos del contribuyente, evitando, de este modo, los excesos en base a la arbitrariedad y parcialidad a los que se llega como consecuencia de la actuación desmesurada de los órganos administrativos y jurisdiccionales¹¹³.

La esencia del referido informe no es otra que la plena oposición a la codificación de una cláusula anti-elusiva general, codificación que si era apoyada por el Tax Law Committee. La referida oposición se basaba en el hecho de que la cláusula no establecía una adecuada carga de la prueba de la conducta elusiva, al no dejar caer ésta en manos de la hacienda pública, otro de las razones era la falta de certeza, llegándose a afirmar que la cláusula carecía de un *clarence procedures* como *safe harbour*¹¹⁴, y claridad en la redacción de la misma¹¹⁵. Por ello, y otras razones que no tienen relevancia para lo que aquí estudiamos, por ejemplo, la aplicación de la misma a un concepto de contribuyente más amplio y a un conjunto de impuestos que no fuera única y exclusivamente el impuesto de sociedades, el Inland Revenue pronunció su preferencia con respecto a las cláusulas anti-elusivas especiales o *specific anti-avoidance rules*¹¹⁶.

¹¹² Tax Law Review Committee. *Tax Avoidance*. op. cit. Pág. xv.

¹¹³ Tax Law Review Committee. *Tax Avoidance*. op. cit. Pág. xv-xiv.

¹¹⁴ Tax Law Review Committee. *A General Anti-Avoidance Rules for Direct Taxes. A response to the Inland Revenue's Consultative Documents*. Febrero de 1999. [Londres] Pág. 18 y 19.

¹¹⁵ Tax Law Review Committee. *A General Anti-Avoidance Rules for Direct Taxes. A response to the Inland Revenue's Consultative Documents*. op. cit. Pág. VII-IX, 5.

¹¹⁶ Tax Law Review Committee. *A General Anti-Avoidance Rules for Direct Taxes. A response to the Inland Revenue's Consultative Documents*. op. cit. Pág. 1.

Por lo tanto, con carácter previo a lo que será el *Finance Act de 2013* la intención de codificar una GAAR en el Ordenamiento británico había sido planteada con anterioridad entorno a los años 1997 y 1999¹¹⁷.

7. 4. 3. La cláusula anti-elusiva general de Aaronson

De las conclusiones que llevaron a Aaronson a decidir la necesidad de codificar una cláusula anti-elusiva general en Reino Unido, debemos destacar las siguientes.

Aaronson concluyó que en base a la eficacia en la lucha contra la elusión fiscal y en base a la coherencia del sistema tributario resultaría necesaria la inclusión de una cláusula anti-elusiva general codificada en el cuerpo normativo al respecto, una cláusula general pero no con un ámbito de aplicación excesivamente amplio, ello llevaría a que ésta se estableciera como un riesgo para los contribuyentes de operar a través de estructuras legítimas de ahorro de impuestos. Del mismo modo, aquella coherencia del sistema tributario británico se lograría gracias a que con la codificación de la cláusula general se podrían eliminar aquellas cláusulas especiales¹¹⁸.

Por todo lo anterior es por lo que se propone la codificación de una cláusula que tenga como objetivo la lucha contra las prácticas artificiales o contra aquellas transacciones fiscalmente abusivas¹¹⁹.

¹¹⁷ Véanse los documentos británicos sobre, *Tax Law Review Committee, Tax Avoidance (1997)*; *U.K. Inland Revenue, A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: Consultative Document (1998)*; *Tax Law Review Committee, A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes (1999)*

¹¹⁸ Report by Graham Aaronson QC. *GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*. 11 de noviembre de 2011. [Londres] Pág. 3 a 9.

¹¹⁹ Report by Graham Aaronson QC. *GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance ...* . op. cit. Pág. 38.

El carácter general de la referida cláusula viene dado por la amplitud del tipo y carácter de impuestos que caen bajo su ámbito de aplicación, pues, como AAROSON afirma, «*it should initially be confined to the main direct taxes, namely income tax, corporation tax, capital gains tax and petroleum revenue tax. It should also extend to national insurance contributions*»¹²⁰, dejando claro que la aplicación en materia de IVA resulta imposible al contar tal área de la fiscalidad con su propia teoría del abuso del derecho elaborada por el TJUE y directamente aplicable al tratarse de fiscalidad completamente armonizada¹²¹.

Dentro de las características generales o requisitos que se deben dar para poder aplicar la cláusula anti-elusiva, en el referido Informe se identificaron los siguientes: se aplicará sobre aquellas transacciones anormales, es decir, aquellas que escapan de los fines y objetivos de la normativa involucrada; con el fin de verificar la intención de la operación así como su adecuación a los fines y objetivos de la norma se empleará en un test objetivo en base a las evidencias de tal carácter que puedan concurrir en el caso particular; y con los que se logra un resultado fiscal abusivo¹²². Elementos que sin lugar a dudas se adaptan a la teoría sobre la prohibición de abuso de Derecho Europeo elaborada por el TJUE.

Ello se demuestra a través del cumplimiento de los requisitos que identificamos en el capítulo VI, en especial en el cumplimiento del principio de proporcionalidad, ya que pese a ser una cláusula anti-elusiva general, tal generalidad se ve limitada a aquellas estructuras *highly abusive, egregious* o *very aggressive*¹²³.

¹²⁰ Report by Graham Aaronson QC. *GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance* op. cit. Pág. 38.

¹²¹ Report by Graham Aaronson QC. *GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance* op. cit. Pág. 38 a 39.

¹²² Report by Graham Aaronson QC. *GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance* op. cit. Pág. 60 y 61.

¹²³ Lethaby, H. «Aaronson's GAAR» *British Tax Review*. 2012. Núm. 1. Pág. 32.

Con lo expuesto en el informe Aaronson se podría llegar al mismo problema que planteamos al final del capítulo V, es decir, qué tipo de relación hay entre el principio interpretativo, teleológico, y la cláusula anti-elusiva general, pues, esta última no es otra cosa que la codificación de aquél. En este sentido, Aaronson afirmó que «[...] *the GAAR is not a part of, or an extension to, the normal process of statutory interpretation. It is instead a separate statutory rule which has to be considered once the normal process of statutory interpretation shows that the arrangement would achieve an abusive tax result*»¹²⁴, es decir, la cláusula anti elusiva va más allá, ya que ésta actuaría como instrumento habilitador de la Administración para que ésta negara el beneficio o ventaja tributaria perseguido por el contribuyente de forma abusiva.

Como expusimos anteriormente, la intención de codificar una cláusula anti-elusiva o anti-abusiva general en el Ordenamiento británico perseguía, entre otras, la intención de reducir el número ingente de cláusulas anti-elusivas especiales. De este modo AAROSON puso de manifiesto la insuficiencia de éstas, afirmando que «*As tax planning structures are ever more elaborate and national legislators are frequently left with insufficient time for reaction, specific anti-abuse measures often turn out to be inadequate for successfully catching up with novel aggressive tax planning structures. Such structures can be harmful to national tax revenues and to the functioning of the internal market. Therefore, it is appropriate to recommend the adoption by Member States of a common general anti-abuse rule, which should also avoid the complexity of many different ones*»¹²⁵.

¹²⁴ Report by Graham Aaronson QC. *GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance ...* . op. cit. Pág 59 – 60.

¹²⁵ Report by Graham Aaronson QC. *GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance ...* . op. cit. Párrafo 22.

En Reino Unido hasta el año 2013 no existía ninguna cláusula anti-elusiva general, no obstante y pese a ser un país con un Ordenamiento basado en la jurisprudencia, Common Law, existían y existen diversas cláusulas anti-elusivas especiales, por ejemplo la cláusula CFC o de transparencia fiscal internacional puesta en entre dicho en el asunto Cadbury, precios de transferencia, en materia de compensación de pérdidas, etc., sin embargo, no son pocos los pronunciamientos que afirman que la existencia únicamente de cláusulas anti-elusivas especiales no son suficientes para luchar contra la elusión fiscal, por lo que resulta necesaria la codificación de una GAAR¹²⁶.

Finalmente se decidió introducir la cláusula propuesta por AARONSON, así se puso de manifiesto en la nota de prensa sobre Presupuestos del Estado de 21 de marzo de 2012 por George Osborne, quien, a su vez, reafirmó la profunda preocupación en materia de elusión fiscal¹²⁷. Codificación que fue reafirmada en diciembre de 2013¹²⁸.

7. 4. 4. La cláusula general anti-abusiva definitiva de la Finance Act 2013

La GAAR recogida en el Finance Act del 2013 tiene su origen en el Informe Aaronson de 2011, informe en el que se concluyó que la introducción de una cláusula de tal naturaleza sería una buena y adecuada medida para luchar contra aquellas estructuras que tienden a violar la integridad del régimen fiscal británico¹²⁹.

¹²⁶ Arnold, B. *A comparision of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a menas of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)*, en Avery Jones, J. et al. *Comparative Perspectives on Revenue Law. Essays in Honour of John Tiley*. Cambridge University Press. 2008. [Cambridge] Pág. 1

¹²⁷ Seely, A. *Tax Avoidance: a General Anti-Abuse Rule*. Library. House of Lords. 2014. [Londres] Pág. 35

¹²⁸ *Autumn Statement*. HM Treasury. 2012. Cm 8480 December 2012. Párrafo 1.178. Disponible en https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/221550/autumn_statement_2012_complete.pdf

¹²⁹ Lethaby, H. «Aaronson's GAAR». *British Tax Review*. 2012. Núm. 1. Pág. 27, 32 y 33.

Con carácter previo en Reino Unido ya se habían planteado diversos intentos, como aquel de 1988, de introducir una cláusula anti-elusiva general, sin embargo parece que no llegaron a buen fin, principalmente, dado a su tradición jurídica basada en la jurisprudencia, así como al miedo e incertidumbre que la codificación de esta medida podría desplegar con respecto a los operadores económicos e inversores extranjeros¹³⁰.

Para la introducción de la GAAR británica, la Administración tributaria requirió de la participación de un grupo de expertos, encabezados por Graham Aaronson, en forma de Comisión, cuyo principal objetivo no era otro que estudiar la necesidad de tal codificación, así como el carácter y naturaleza de la referida cláusula¹³¹.

El resultado de la referida Comisión es un informe en el que se reconoce la necesidad de codificar la referida medida, así como las características y estructura de ésta¹³².

La GAAR definitiva expone como sigue «*This Part has effect for the purpose of counteracting tax advantages arising from tax arrangements that are abusive*», desarrollando, a continuación, todos y cada uno de los elementos de la misma¹³³.

Analizando la GAAR del Finance Act de 2013, podemos observar que existen ciertos mecanismos o elementos específicos que tratan de garantizar la certeza y seguridad jurídica del contribuyente evitando, en todo caso, la arbitrariedad de la Administración, así, por ejemplo, la necesidad de informe por parte de una Comisión especial o Advisory Panel a la administración tributaria en el que ésta exponga su parecer sobre la aplicación de la GAAR británica en un asunto en particular¹³⁴.

¹³⁰ Para una mayor profundización histórica en la materia consúltese, Rosenblatt, P. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*. Wolters Kluwer. Series on International Taxation. 2005 [Holanda] Pág. 17 y ss.

¹³¹ Véase el documento oficial, *The new approach to tax policy making: a response to the consultation*. HM Treasury. HM Revenue and Customs. Diciembre 2010. Pág. 13.

¹³² Aaronson, G. *GAAR Study: A study to considere whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*. 11 de noviembre de 2011. Londres.

¹³³ Disponible en <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>.

¹³⁴ Así fue recomendado en el Informe Aaronson, G. sobre *GAAR Study: A study to considere whether a general anti-avoidance ...*, op. cit., en la página 33.

Tras múltiples dudas y críticas al respecto, el legislador británico decidió recoger en el Finance Act Part 5. Punto 211 la necesidad del referido informe procedente del Advisory Panel, Comisión o Comité que estará integrado por los oficiales designado al efecto por el HMRC, según establece el Finance Act de 2013 en su Schedule 43, sección 209, sobre *General anti-abuse rule: procedural requirements*.

Analicemos ahora los puntos clave de la referida codificación¹³⁵.

7. 4. 4. 1. Denominación

El primer aspecto que llama nuestra atención es que en el apartado 206 de la Parte 5 de la Finance Act de 2013 se hace denominar «*general anti-abuse rule*» y no como «*general anti-avoidance rule*», de hecho, en el primer subapartado se expone «*This Part has effect for the purpose of counteracting tax advantages arising from tax arrangements that are abusive*». Por lo que parece, el legislador británico se ha visto influenciado por la denominación otorgada a nivel Europeo, es decir, ésta está basada en las teorías de la artificialidad o sustancia económica, así como en aquella sobre la prevalencia de la sustancia sobre la forma, resultando influenciada, de este modo, por la jurisprudencia europea en los asuntos *Cadbury* y *Halifax*, o bien por la Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, adoptando, de este modo, la denominación genérica de abuso.

Pese a lo expuesto, cierta parte doctrinal considera que la denominación que ha recibido la cláusula británica es totalmente intencionada, al pretenderse mostrar que aquélla es mucho más moderada, en su literalidad y aplicación, que el resto de cláusulas denominadas y estructuradas en base a la teoría de la elusión o fraude de ley¹³⁶. Sin embargo, no consideramos acertada la referida reflexión, ya que si entramos a valorar el fondo y sustancialidad de la cláusula británica veremos como la misma se articula en base a la teoría del *abuse of law* o fraude de ley tributaria, es decir, en base a las teorías *anti-avoidance*.

7. 4. 4. 2. La generalidad de la cláusula

Nos referimos a esta cláusula como general no sólo por su denominación, sino también por el amplio carácter de su ámbito de aplicación, pues como refiere el subapartado 3 del apartado 206 ésta se aplicará el impuesto sobre la renta –*income tax*–, impuesto sobre sociedades –*corporation tax*–, tributación sobre las plusvalías –*capital gains tax*–, impuesto sobre los ingresos del petróleo –*petroleum revenue tax*–, impuesto sobre sucesiones –*inheritance tax*–, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos

¹³⁵ La referida Cláusula anti-elusiva general se encuentra disponible en <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5>

¹³⁶ Freedman, J. «Designing a General Anti-Abuse Rule ... » op. cit. Pág. 167 y 169.

jurídicos documentados –stamp duty land tax– e impuesto anual sobre la vivienda particular –annual tax on enveloped dwellings–.

Sin embargo, quedaría fuera de esta cláusula los impuestos sobre las primas aseguradoras –Insurance Premium Tax–, impuestos especiales –Excise Duties– y todo aquello referido al impuesto sobre el valor añadido –VAT– ya que éste dispone de una regulación anti-abusiva completa de origen europeo y con naturaleza de principio general.

7. 4. 4. 3. **Ámbito sustantivo de aplicación**

La cláusula británica también deja meridianamente claro el tipo de conductas conocerá, declarando, en su apartado 207, que se aplicará sobre *tax arrangements* y *abusivos*.

Con el fin de evitar cualquier duda o vaguedad al respecto, y en aras de la certeza y seguridad jurídica del contribuyente, el legislador británico, en el subapartado primero del apartado 207, procede a definir *tax arrangements* como aquel acuerdo o estructura, o conjunto de las mismas¹³⁷, en los que, teniendo en cuenta todas las circunstancias, sería razonable concluir que la obtención de una ventaja fiscal constituye el principal o uno de los principales motivos de la referida operación.

Como se puede observar, el legislador emplea, también, alguno de los pronunciamientos del TJUE, por ejemplo el calificar a la ventaja o beneficio fiscal como principal y no como único, recordemos la evolución experimentada en sede del TJUE desde el asunto Halifax hasta el asunto *Part Services*.

Del mismo modo deja claro que para la determinación del carácter abusivo de la conducta se basará en un análisis de todas las circunstancias del caso, no está haciendo sino que declarar la aplicación del test de valoración basado en evidencias o circunstancias objetivas, es decir, aquellas perceptibles por un tercero o desde fuera, sin

¹³⁷ El legislador británico también se hace eco de la teoría o doctrina sobre la *steps transactions*, como ha dejado ver en subapartado tercero del apartado 207 al exponer que «*Where the tax arrangements form part of any other arrangements regard must also be had to those other arrangements*».

dar relevancia al elemento subjetivo, la intención o ánimo personal, propio del contribuyente.

Esto se ve reforzado en el apartado segundo del apartado 207 donde se expone que *«Tax arrangements are “abusive” if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances including:*

- a) whether the substantive results of the arrangements are consistent with any principles on which those provisions are based (whether express or implied) and the policy objectives of those provisions,*
- b) whether the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps, and*
- c) whether the arrangements are intended to exploit any shortcomings in those provisions».*

Como podemos observar, el test que se aplica en la determinación de la concurrencia de una conducta abusiva, o elusiva, no es otro que aquel elaborado por el TJUE, basado en el hecho de que la transacción no es razonable desde el punto de vista de los fines y objetivos de la disposición tributaria relevante al asunto, es decir, se trata de una interpretación del acto conforme a la norma de carácter teleológica, identificando, particularmente, ciertos elementos que pueden demostrar la referida inadecuación, como por ejemplo la consistencia de los resultados de la operación con respecto a los objetivos de la norma en cuestión, la anormalidad o bien la intención de sacar partido o explotar abusivamente alguno de los defectos de las normas involucradas. Por lo tanto, no se trata sino de una interpretación y calificación de base teleológica de la operación con respecto a las circunstancias en las que ésta se desarrolla, por lo que resulta llamativo que la cláusula británica se denomine abusiva, cuando en realidad esconde una cláusula de lucha contra el fraude de ley tributaria, por lo tanto una cláusula anti-elusiva.

Si bien es cierto que nosotros entendemos y percibimos de la referida cláusulas está basada en torno a la teoría del fraude de ley o *abuse of law*, ella misma se refiere al empleo de una operación o transacción con la que lograr un resultado no permitido por el Ordenamiento y no al empleo de forma abusiva de un derecho ya reconocido, consideramos que la misma puede generar ciertas controversias a la hora de diferenciar entre abuso de derecho en sentido débil y estricto, es decir, entre *abuse of right* y *abuse of law*. Del precepto anteriormente transcrito se observa como son empleados, en su mayoría, los elementos o técnicas establecidas en el asunto *Halifax*, cuestión que llama la atención cuando el propio AARONSON, como vimos anteriormente, excluía de su ámbito de aplicación todo lo referido a fiscalidad indirecta y por ende armonizada a nivel europeo.

Es por ello, por lo que consideramos, como también analizaremos en el epígrafe destinado a su confrontación con respecto al Derecho Europeo, que la misma necesita ser depurada en su redacción, resultando necesario hacer una mención expresa al objetivo de perseguir y reprimir los *wholly artificial arrangements*, pues, será de este modo como se acotará el amplio espectro que cubre la GAAR actual, espectro que resulta ser contrario al principio de proporcionalidad europeo, lo que hace a la referida cláusula, a nuestro modo de ver, una cláusula no conforme con los parámetros europeos, poniendo en entre dicho la uniformidad y efectividad del Derecho Europeo, ya que ésta podría restringir el ejercicio de las libertades fundamentales en supuestos en los que no se efectúa operación elusiva o abusiva alguna, llegando, incluso, a gravar legítimas economías de opción o estrategias de planificación fiscal, lo cual iría en contra de uno de los objetivos básicos de la UE, la consecución y desarrollo del Mercado Interior.

En la determinación de la concurrencia de una conducta o conductas abusivas el legislador británico ha decidido establecer en el subapartado cuarto, en aras de la certeza y seguridad jurídica, un listado de elementos o evidencias objetivas que podrían poner de manifiesto el carácter abusivo, de este modo destaca, de forma no exhaustiva, los siguientes:

«a) the arrangements result in an amount of income, profits or gains for tax purposes that is significantly less than the amount for economic purposes,
 b) the arrangements result in deductions or losses of an amount for tax purposes that is significantly greater than the amount for economic purposes, and
 c) the arrangements result in a claim for the repayment or crediting of tax (including foreign tax) that has not been, and is unlikely to be, paid, but in each case only if it is reasonable to assume that such a result was not the anticipated result when the relevant tax provisions were enacted».

Como observamos, se trata de evidencias objetivas basadas en resultados económicos como consecuencia de la aquella tributación abusiva con respecto a lo que correspondería de haberla efectuado en base a objetivos económicos y no tributarios, es decir, desarrollando un transacción o conjunto de éstas en base a su causa real y genuina.

Finalmente, el legislador británico termina la exposición del apartado 207 afirmando que la concurrencia en el caso particular de la aceptación por parte de la Administración tributaria, entendemos que a través de un tax rulings, de la conducta objeto de análisis, o bien, si la misma se efectúa en base a prácticas preestablecidas, interpretamos aquellas sobre las que se pronunció previamente la Administración tributaria y los órganos judiciales sentando precedente, será indicativo de que la misma no resulta abusiva, es decir, se establece una especie de *safe harbour* a favor del contribuyente.

7. 4. 4. 4. Concepto de ventaja fiscal

A lo largo del capítulo V y del presente, en especial cuando hemos analizado la cláusula general española, hemos referido, incesablemente, la necesidad de acotar el concepto de beneficio o ventaja fiscal, ya que ello contribuiría a dar mayores cotas de certeza a la cláusula, incrementando, por tanto, la seguridad jurídica del contribuyente.

De este modo, el legislador británico en el apartado 208 expone que el concepto de ventaja fiscal incluirá:

- «a) relief or increased relief from tax,*
- b) repayment or increased repayment of tax,*
- c) avoidance or reuction of a charge to tax or an assessment to tax,*
- d) avoidance or reduction of a charge to tax or an assesstment to tax,*
- e) avoidance of a possible assesstment to tax,*
- f) deferral of a payment of tax or advancement of a repayment of tax, and*
- f) avoidance of an obligation to deduct or account for tax»*

Se puede observar que el concepto de ventaja fiscal es ciertamente amplio, incluye desde deducciones fiscales, devoluciones fiscales, minoraciones de la carga impositivas e incluso la tributación diferida.

7. 4. 4. 5. Los efectos derivados de la aplicación de la cláusula británica

Independientemente de que esta cláusula sea denominada como anti-abusiva, los efectos derivados de su aplicación son exactamente idénticos a aquellos derivadas de la cláusula anti-elusiva en sentido estricto.

De este modo, en el apartado 209 se establecen como efectos la inoponibilidad de la conducta o conjunto de las mismas frente a la Administración, requiriéndose que se efectúe un ajuste, justo y razonable, de éstas en razón de la norma o normas tributarias que se han pretendido eludir, lo que podría suponer tanto la negación de la ventaja fiscal que se pretendía como el calculo de la carga impositiva eludida. Del referido ajuste, derivará, como resulta obvio, la carga o deuda tributaria a la que tendrá que hacer frente el contribuyente.

7. 4. 4. 6. Procedimiento especial

Al igual que otras muchas cláusulas anti-abusivas o anti-elusivas del entorno, la cláusula británica recoge un procedimiento especial.

Llama la atención que tanto el Finance Act de 2013 como cualquier otro documento del HMRC británico sobre la aplicación de la cláusula anti-abusiva hace referencia a la aplicación de la misma tanto por el contribuyente como por parte de la administración tributaria, ni que decir tiene que la aplicación por parte de aquél equivale a la regularización voluntaria de la situación tributaria.

Nos centraremos en el procedimiento iniciado por parte de la administración tributaria británica, ya que es el más interesante para el objeto de esta tesis, para ello analizaremos y estudiaremos la documentación especial al respecto que el HM Revenue and Customs pone a nuestro servicio¹³⁸.

El procedimiento que a continuación se detallará presenta como objetivo la unificación de la doctrina administrativa entorno a dicha cláusula, así como garantizar la certeza y seguridad jurídica del propio contribuyente, incluso si se trata de un área de negocio importante el asunto será conocido por miembros superiores en la escala de la propia Administración¹³⁹.

En el procedimiento de aplicación de la cláusula participará tanto el oficial designado –*designated officer*– y el Comité especial –*Advisory Panel*–¹⁴⁰.

Los requisitos que deberá cumplir el funcionario para poder ser designado como *officer* serán, ser funcionario senior de la HMRC, ser designado por los *Commissioners*¹⁴¹.

¹³⁸ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance (With effect from 30 January 2015 – not subject to Advisory Panel approval). Part E – GAAR procedure. Disponible en: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399273/4_HMRC_GAAR_Guidance_Part_E_with_effect_from_XX_November_2014.pdf

¹³⁹ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance op. cit. Pág. 3. Párrafo E.3.1.1.

¹⁴⁰ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance op. cit. Pág. 4. Párrafo E.3.2.2.

¹⁴¹ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance op. cit. Pág. 4. Párrafo E.3.2.3.

El procedimiento en la aplicación de esta cláusula sería sencillo, si el *officer* considera que la conducta es abusiva y que logra un resultado ilegítimo éste lo comunicará al contribuyente a través de notificación en la que se referirá, en garantía de la seguridad jurídica, la identificación de la conducta o conductas abusivas, la ventaja fiscal obtenida, explicación sobre el por qué del carácter abusivo, exposición de la calificación que merece la operación con respecto a la norma tributaria eludida y la carga fiscal resultante, información sobre el plazo –45 días– en el cual el contribuyente podrá efectuar alegaciones escritas y exposición de los siguientes pasos a seguir tanto si el contribuyente presenta sus alegaciones como si no lo efectúa¹⁴².

En la siguiente etapa pueden ocurrir las siguientes opciones. La primera de ella se refiere al supuesto en el cual el contribuyente no efectúa alegaciones, por lo que el *officer* deberá remitir el asunto al *Advisory Panel*. La segunda opción contempla la posibilidad de que el contribuyente presente sus alegaciones, las cuales deberán ser tenidas en cuenta y estudiadas por el *officer*, quién remitirá, en caso de que considere que la cláusula es aún aplicable, el asunto al *Advisory panel*¹⁴³.

El *Advisory panel* es el comité creado por los *Commissioners*, tan es así que cada uno de sus miembros es nombrado por éstos. Representarán intereses empresariales, fiscales y aquellos propios del contribuyente. En el ejercicio de sus funciones, actuará de forma independiente con respecto al HMRC¹⁴⁴. Del mismo modo, el presidente del *Advisory panel* será el encargado de seleccionar a tres especialistas para formar el sub-panel, éste podrá emitir una única opinión, o bien dos o tres si hay disconformidad entre los miembros.

Quizás uno de los puntos más críticos del procedimiento lo representa el plazo del que dispone el *officer* para remitir el asunto al *Advisory panel*, ya que la documentación de la Administración tributaria expone que no hay un límite preestablecido, únicamente acota el período en el caso de que el contribuyente haya efectuado alegaciones, supuesto en el que el *officer* estará sujeto a un plazo de 45

¹⁴² HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance op. cit. Pág. 5. Párrafo E.3.3.2.

¹⁴³ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance op. cit. Pág. 5. Párrafo E.3.4.1 y 3.4.2.

¹⁴⁴ January 2015 – not subject to Advisory Panel approval). Part E – GAAR procedure. Pág. 11. Párrafo E.3.4.1.

días¹⁴⁵. Cuestión que puede poner en tela de juicio la seguridad jurídica del contribuyente, ya que si este decide no presentar alegación alguna en aquella primera fase, el procedimiento se podría ver sometido a dilaciones, en nuestra opinión indebidas, lo que perjudicaría el curso del propio procedimiento como de la propia actividad económica del contribuyente.

Si finalmente el *officer* decide remitir el asunto al *Advisory panel*, éste deberá poner a disposición tanto del contribuyente como de la comisión especial una serie de información¹⁴⁶.

En este sentido, deberá remitir al *Advisory panel* una copia de la notificación inicial enviada al contribuyente en el que se le informa sobre la apertura del procedimiento en aplicación de la cláusula anti-abuso, una copia, en su caso, de las alegaciones efectuadas por el contribuyente, aquellos comentarios, si proceden, que el *officer* efectuase sobre las alegaciones del contribuyente, y la copia de la notificación remitida al contribuyente a través de la cual se le informaba de la remisión del asunto al *Advisory panel*.

Del mismo modo, deberá remitir al contribuyente una notificación en la que se exponga que el asunto ha sido remitido al *Advisory panel*, una copia de cualquiera de los comentarios que éste hubiera efectuado sobre las alegaciones presentadas, e informar al contribuyente de que en su momento tendrá futuras opciones a efectuar alegaciones al *Advisory panel*.

El hecho de que el contribuyente pueda efectuar nuevas alegaciones frente al *Advisory panel* no es sino una nueva garantía hacia el mismo en el seno del procedimiento referido.

¹⁴⁵ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance op. cit. Pág. 5. Párrafo E.3.4.3.

¹⁴⁶ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance op. cit. Pág. 6. Párrafo E.3.4.4.

En este sentido, una vez que el asunto ha sido remitido, el contribuyente dispondrá del plazo de 21 días, aunque éste puede ser ampliado por el *Advisory panel* si el contribuyente requiere de mayor tiempo, para efectuar alegaciones por escrito. Estas alegaciones podrán ser de dos tipos, aquellas generales sobre el procedimiento de aplicación de la cláusula, o bien aquellas sobre los comentarios que en su día efectuó el *officer* sobre las alegaciones iniciales y que ahora están en manos del *Advisory panel*¹⁴⁷.

Esta diferenciación entre un tipo u otro de alegación es de suma importancia en el proceso que analizamos y más en la fase desarrollada ante el *Advisory panel*, ya que si las alegaciones que efectúa el contribuyente no las primeras en relación al asunto el HMRC no podrá efectuar nuevas alegaciones.

El encargado de efectuar comentarios sobre aquellas alegaciones iniciales, es decir, que nunca antes las presentó el contribuyente, es el *officer*, quien podrá poner en disposición del *Advisory panel* de comentarios sobre éstas, remitiendo, claro está, copia al contribuyente. Al igual que ocurría en aquella fase en la cual el contribuyente podía efectuar alegaciones directas al *officer*, el plazo no está prescrito, pero el *officer* debe velar por efectuarlo en un plazo de 45 días¹⁴⁸.

Siempre que el *officer* decida remitir el asunto al *Advisory Panel*, el presidente del mismo deberá seleccionar a un sub comité o *sub Advisory panel* de tres miembros, quienes serán los encargados de considerar el encargo.

Una vez establecido el *sub panel*, éste podrá solicitar al HMRC y al contribuyente información adicional en un plazo determinado, sin embargo, esto no constituye ninguna obligación hacia el contribuyente o hacia el *officer*, aunque su participación ayudará sin duda al sub panel a lograr una solución justa. Sea como fuere, si tanto el *officer* como el contribuyente deciden cooperar aportando más información, ésta será remitida no solo al *sub-panel* sino también a la contraparte¹⁴⁹.

¹⁴⁷ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance op. cit. Pág. 6. Párrafo E.3.5.1.

¹⁴⁸ HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance op. cit. Pág. 7. Párrafo E.3.5.3.

¹⁴⁹ January 2015 – not subject to Advisory Panel approval). Part E op. cit. Pág. 7. Párrafo E.3.6.2. y 3.6.3.

El referido *sub-panel* deberá remitir su opinión u opiniones sobre la operación a efectos tributarios en un plazo de 60 días, aunque el mismo no está prescrito como único y obligatorio, ya que éste, en razón del asunto que se conozca, se podría dilatar. A la vez que emite su opinión u opiniones deberá remitir copia de las mismas al *officer* encargado y al contribuyente¹⁵⁰.

El contenido de las opiniones del *sub-panel* deberán contemplar¹⁵¹:

- si la realización de la operación resulta o no razonable de acuerdo al fin y objetivos propios de la norma tributaria en cuestión, teniendo en cuenta las circunstancias objetivas listadas en la normativa, entendemos que la cláusula anti-abusiva, y teniendo en cuenta los indicadores de abusividad;
- si ello no fuera posible, se deberá basar en la información disponible; y
- la fundamentación o motivación de su opinión.

Como se puede observar, el *sub-panel* no se pronuncia acerca de la ventaja fiscal y sobre el carácter principal de la motivación fiscal como motivo principal de la operación. Sino que únicamente se pronuncia acerca del carácter sustantivo de la operación con respecto al fin y objetivo de la norma, tanto aquella eludida como aquella de cobertura, centrándose en la adecuación e idoneidad del contrato o acto, o conjunto de lo mismos, para con el fin perseguido. Es decir, se trata de efectuar un análisis sobre la forma y sustancia de la operación en base a un análisis e interpretación teleológica con apoyo en aquellas evidencias o circunstancias objetivas.

Una vez que el *sub-panel* se ha pronunciado, el *officer*, teniendo en consideración todas las opiniones del *sub-panel*, deberá remitir al contribuyente una notificación escrita sobre si la ventaja fiscal derivada de la operación debe ser sometida a estudio. Si así resultará, la notificación deberá contener, expresamente, los ajustes fiscales que se requieren para la regularización de la operación y, si fuera relevante, los pasos a seguir por el contribuyente para que pudiera dar efecto a la regularización¹⁵².

¹⁵⁰ January 2015 – not subject to Advisory Panel approval). Part E op. cit. Pág. 8. Párrafo E.3.6.6.

¹⁵¹ January 2015 – not subject to Advisory Panel approval). Part E op. cit. Pág. 8. Párrafo E.3.6.4.

¹⁵² January 2015 – not subject to Advisory Panel approval). Part E op. cit. Pág. 8. Párrafo E.3.7.1.

Téngase en cuenta que los efectos de la notificación del ajuste son meramente declarativos, no obstante, si los ajustes no son adoptados por el contribuyente, el *officer* o funcionario del HMRC podrá actuar al efecto siguiendo el procedimiento administrativo y de valoración propio a la figura impositiva puesto en entre dicho¹⁵³.

Como se puede observar, la exigencia de que la cláusula anti-abusiva pueda ser invocada por el *officer* así como la exigencia de la participación en el proceso del *Advisory panel* como ente independiente hace que ambos se establezcan como *safeguards* a favor del contribuyente, de la certeza y de su seguridad jurídica, si ello no fuera así, podría darse el caso de que la arbitrariedad en la que se vería sumida la Administración fuera tal que las libertades y derechos del contribuyente se verían violados.

No sanción específica como consecuencia derivada de la aplicación de la cláusula anti-abusiva. No obstante, podrán concurrir sanciones como consecuencia de incumplimiento de aquellas normas sobre la aportación o presentación de documentos imprecisos¹⁵⁴.

La normativa británica no se detiene únicamente en tratar el procedimiento administrativo, sino que también se encarga de regular ciertos aspectos del procedimiento ante la Corte o tribunal, especialmente se detiene en la regulación e la carga de la prueba, manifestando que ésta estará en manos del HMRC quien deberá demostrar que concurre una conducta o acto abusivo y que la negación de la ventaja fiscal que de ello surge resulta justa y razonable¹⁵⁵.

En el caso en cual la Corte o el Tribunal estén conociendo de la aplicabilidad de la cláusula anti-abuso en un caso particular deberán tener en cuenta las orientaciones dadas por el HMRC, por su *officer*, sobre la cláusula anti-abusiva que fueron aprobadas por el *Advisory panel* en el momento en cual la operación o transacción objeto de análisis tuvo lugar; del mismo modo, deberá atender a cualquier opinión dada por el

¹⁵³ January 2015 – not subject to Advisory Panel approval). Part E op. cit. Pág. 9. Párrafo E.3.8.1. y 3.8.2.

¹⁵⁴ January 2015 – not subject to Advisory Panel approval). Part E op. cit. Pág. 14. Párrafo E.6.4.1.

¹⁵⁵ Apartado 211.1 de la Parte 5 del Finance Act 2013, desarrollado en January 2015 – not subject to Advisory Panel approval). Part E op. cit. Pág. 22. Párrafo E.8.2.1.

Advisory panel sobre la transacción¹⁵⁶, independientemente de las evidencias objetivas del caso en particular como cualquier otro material o documento de carácter público emitido por el HMRC, por el ministro o por quien corresponda.

7. 4. 5. La GAAR británica y el Derecho Europeo

Aparentemente la GAAR propuesta por AARONSON y recogida, después, en el *Finance Act 2013* observa todos y cada uno de los requisitos y parámetros fijados por el TJUE en el desarrollo de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho.

Sin embargo, hay ciertos aspectos que podemos poner en duda, el primero de ellos es el referido al propio ámbito de aplicación material o sustantivo. A lo largo de esta tesis, especialmente en el capítulo IV, analizamos que la lucha contra la elusión fiscal únicamente estará justificada si la medida se destina, única y exclusivamente, a luchar contra los *wholly artificial arrangements*. Si atendemos a la redacción literal de la GAAR británica podemos observar que la misma no tiene como objetivo las *estructuras puramente artificiales*, sino que intenta estructurarse a través de elementos notoriamente amplios –*tax arrangements that are abusive*– en base a la tradicional teoría del *abuse of right* ya que el núcleo o epicentro de la referida GAAR es el no satisfacer los fines y objetivos propios de la normativa involucrada, aunque, con posterioridad, se remita a elementos propios de la teoría del *abuse of law*. Ello hace que esta cláusula no sólo cubra las operaciones, prácticas o estructuras plenamente elusivas como consecuencia de su artificialidad, sino que también operaciones y estructuras completamente legítimas como podrían ser aquellas referidas a las economías de opción o planificación fiscal legítima.

Es por ello por lo que consideramos que, al igual que el caso español, el legislador británico debería introducir o redefinir la GAAR en base al término *artificialidad*, aclarando, por lo tanto, la plena estructuración de la cláusula en base a la teoría del fraude de ley tributaria o *abuse of law* y no en base a las teorías tradicionales de abuso de derecho o *abuse of right*.

¹⁵⁶ Apartado 211.2 de la Parte 5 del Finance Act 2013, desarrollado en January 2015 – not subject to Advisory Panel approval). Part E op. cit. Pág. 22. Párrafo E.8.2.1.

Otro de los aspectos a solventar, es el referido a los límites temporales para resolver la aplicación de la cláusula anti-abusiva, tan es así que estos límites no tienen un carácter exhaustivo, sino más bien orientativo, por lo que gozan de cierta generalidad y por ende de incerteza e inseguridad para con el contribuyente, cuestión más que contraria al Derecho Europeo. Por ello, consideramos que los plazos temporales deberán ser redefinidos en base a la exhaustividad y certeza.

Fundamental para la GAAR británica y para su adecuación conforme a Derecho Europeo resulta la carga de la prueba, carga que está, como resulta obvio, en manos de la autoridad tributaria, reconociéndose, también, el derecho del contribuyente a probar el buen y legítimo fin de la operación a través de razones o motivos de índole o naturaleza económica¹⁵⁷.

7. 4. 6. Conclusión

Reino Unido representa una novedad a nivel Europeo y mundial al constituirse como uno de los países de tradición Common Law en codificar la GAAR con vistas de dotar a su Sistema tributario de mayor certeza y seguridad jurídica, a la vez que trata de hacerlo más coherente y eficaz en la recaudación.

Es de destacar el papel importantísimo que ha desempeñado la jurisprudencia británica a lo largo de los años, período en el que debemos destacar como hitos importantes el reconocimiento del derecho que asiste a todo contribuyente a la hora de organizar y gestionar su patrimonio de aquella forma que le suponga una menor carga tributaria y la creación y desarrollo de las teorías jurisprudenciales, de base teleológica, sobre la sustancia sobre la forma y *step transaction*.

¹⁵⁷ Así lo señalo en el Informe Aaronson, G. sobre *GAAR Study: A study to considere whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the IK tax system* de 11 de noviembre de 2011, en la páginas 7, 8, 21, y 33 a 36. Posteriormente sería recogido como tal en la GAAR del Finance Act de 2013, Part 5, Sección 211 (1).

Pese a que Reino Unido se constituya como país de tradición *Common Law* y por tanto de tradición jurisprudencial, no han sido pocos los intentos previos de codificar la referida cláusula, sin embargo éstos fracasaron principalmente como consecuencia del miedo y reticencia que el gobierno británico demostraba en relación a la posible pérdida de inversión y flujos de capital extranjeros, así como de la mayor cota de incerteza que derivaría de codificar una cláusula anti-elusiva general.

Tras aquellos fracasos y reticencias la codificación final de la GAAR llegó en el año 2013 con el Finance Act, acto legislativo que codificaba la cláusula anti-elusiva general que había sido previamente propuesta por la Comisión de expertos encabezada por Aaronson.

Para lo que a nosotros nos interesa, consideramos que la GAAR británica no se adecúa al cien por cien al Derecho Europeo. Esta falta de adecuación no se debe a que la GAAR que codificaría el Finance Act de 2013 estuviera basado en el Informe Aaronson de 2011, informe que no contemplada, para la nada, el contenido de la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012, ya que aún así los pronunciamientos del TJUE sobre la materia eran bien conocidos por todos los expertos tributaristas a lo largo y ancho de la UE, sino que se debe, en todo caso, a la falta de desinterés de que esta se adecuase a tales requerimientos en aras de la primacía, efectividad y uniformidad del Derecho Europeo.

La referida falta de adecuación a Derecho Europeo la fundamentamos en el hecho de que la GAAR británica es demasiado genérica con respecto a los requisitos fijados por el TJUE, ello se debe a que la misma no se estructura en base a los *wholly artificial arrangements*, sino que lo hace en base a la teoría, mucho más amplia, del *abuse of right*. Estructuración que posibilita que no sólo se persigan prácticas elusivas, sino también aquellas plenamente legítimas y legales como podría ser el caso de las economías de opción. Por lo tanto, la GAAR británica podría suponer la restricción en el ejercicio de las libertades europeas de forma abusiva al efectuarlo sin ninguna de las causas de justificación o *rule of reason* admitidas, es decir, al ir más allá de las estructuras puramente artificiales.

CONCLUSIONES

Actualmente está teniendo lugar un auténtico cambio de criterio en el Orden tributario internacional, liderado y protagonizado por la Comisión Europea, a nivel europeo, y por la OCDE y G20, a nivel internacional. Partiendo de este escenario, expondremos aquí las conclusiones y reflexiones finales que se deberían tener en cuenta a la hora de afrontar la lucha contra las prácticas elusivas o en fraude de ley tributaria mediante la codificación de una cláusula general anti-abuso de corte o base europea en los Ordenamientos nacionales.

1. A lo largo de la historia del Derecho Tributario se ha dado un conflicto de intereses entre el contribuyente, sea persona física como jurídica, y la Administración Tributaria, debido a que el primero busca lograr el mayor ahorro de impuestos posible y el segundo trata de garantizar y proteger la integridad del Ordenamiento y de los principios tributarios que lo inspiran, tales como el principio de solidaridad, principio de no discriminación, el principio de neutralidad y la intención de evitar la doble imposición.

2. No hay duda alguna acerca de la íntima relación entre el Derecho Privado, en especial el Derecho Civil, y el Derecho Tributario. La autonomía de la voluntad de las partes y la libertad contractual o negocial permite a los operadores y sujetos privados organizar y disponer de su patrimonio de aquella forma que le reporte un mayor ahorro tributario.

3. Los contribuyentes han logrado, actuando como *homo economicus*, minorar su carga tributaria a través de las opciones legales que el propio Ordenamiento les ofrece, tanto de forma directa como indirecta, expresa o tácita, y permitiéndole lograr el objetivo o resultado que pretende, pero eso sí, cada una con una carga fiscal diversa. Ni que decir tiene que estas prácticas, *economías de opción*, resultan plenamente legítimas y legales, y así lo ha demostrado tanto la jurisprudencia como la doctrina tributaria.

4. La cuestión se complica cuando nos trasladamos de la esfera nacional o doméstica, propia de las *economías de opción*, a una esfera supranacional, internacional o Europea, en la que tienen lugar los procesos de integración económica y legal, nos referimos, principalmente, a aquel Europeo. Estos procesos de integración han hecho que convivan, de forma aparentemente pacífica hasta aquel momento en el que estalla un conflicto o crisis económico-político-social, distintos Ordenamientos Jurídicos con tradiciones jurídicas más que diversas, lo que facilita, en mayor medida, la realización de prácticas transfronterizas con las que minorar la carga fiscal, escenario propio de la *planificación fiscal internacional* a través de técnicas como el traslado de bases imponibles a jurisdicciones con tipos, legales y efectivos, más atractivos.

5. El contribuyente califica el tributo en general como un gasto adicional que se debe asumir año tras año, ello, sumado al descontento de éste como *homo economicus* al considerar que todo tributo por él pagado no tiene el destino legítimo que debería, hace que las arcas públicas de los Estados padezcan una notable y preocupante disminución de sus ingresos tributarios, por lo que alguna medida eficaz y válida deberán adoptar, y no es, exactamente, aquella de trasladar la carga tributaria a las rentas menos móviles.

6. Debemos reconocer que en muchas ocasiones el propio contribuyente, quizás guiado por la avaricia y egoísmo, ha hecho todo lo que ha estado en sus manos para lograr el tan ansiado ahorro fiscal, sobrepasando, de este modo, los límites a los que se encuentran sometidas las figuras de las *economías de opción* y de la *planificación fiscal*, límites que podemos resumir o unificar en la falta de realidad económica o causa comercial de la estructura o transacción efectuada a tal efecto, esto es, la artificialidad de la misma.

7. De este modo es como la *planificación fiscal* legítima y legal se torna en figuras no sólo ilegítimas sino también ilegales, nos referimos a las conductas *elusivas* o efectuadas en *fraude de ley tributaria*, figuras que viene a imponer límites a la autonomía de la voluntad de las partes con el fin de garantizar, al menos, la consecución del bien o interés común, es decir, de hacer eficaz la función social del Derecho.

8. Los referidos conceptos han sido empleados indistintamente e incluso como sinónimos a lo largo de las últimas décadas, es por ello por lo que resulta necesaria efectuar una breve delimitación conceptual.

9. La primera delimitación conceptual es aquella entre planificación fiscal y elusión fiscal. Con anterioridad referimos el concepto de planificación fiscal, por lo que nos centramos en la elusión fiscal. Por elusión fiscal se entiende el acto de evitar la realización o perfeccionamiento del hecho imponible, y por tanto de la deuda tributaria. Se podría decir que existe una equivalencia terminológica entre planificación fiscal y elusión fiscal.

10. No obstante lo expuesto, la doctrina y la misma OCDE se han encargado de diferenciar ambos otorgando un carácter peyorativo al término elusión fiscal. Diferenciando entre planificación fiscal aceptable y planificación fiscal inaceptable, identificando a esta última con la elusión fiscal y fijando como elemento diferenciador la artificialidad en la causa negocial o ausencia de realidad económica.

11. No se deben confundir estas figuras con aquella de la evasión fiscal, caracterizada por la presencia de un incumplimiento culpable de la prestación tributaria devengada o nacida, dándose, de este modo, una conducta *contra legem*.

12. Resulta conveniente efectuar, también, una delimitación entre las figuras del abuso del derecho y el fraude de ley, instituciones de origen *ius privatistico* que han sido empleadas por las autoridades nacionales para hacer frente a las prácticas antes referidas.

13. Tradicionalmente la doctrina ha diferenciado entre abuso del derecho en sentido estricto, *abuse of right*, y abuso del derecho en sentido débil, fraude de ley tributaria o *abuse of law*.

14. Ha sido la figura del fraude de ley tributaria o abuso del derecho en sentido débil la institución que se ha empleado como instrumento anti-elusivo y con la que se han estructurado, en su mayoría, las cláusulas anti-elusivas nacionales.

15. Tal aplicación se debe a que el mero concepto de fraude de ley tributaria, entendido como empleo ilegítimo de una *norma agendi* o disposición normativa que burla la ratio mediante uno o varios negocios jurídicos con una causa o realidad económica distinta de aquella que les es propia, coincide, con exactitud, con el concepto de práctica elusiva o en fraude de ley tributaria.

16. En este trabajo nos centramos en la situación Europea, situación caracterizada por la facilidad con la que las estructuras abusivas o elusivas, artificiales, pueden ser ejecutadas como consecuencia de la protección otorgada por las libertades europeas, y en especial por aquella sobre la libertad de establecimiento.

17. Uno de los objetivos propios de la UE es la consecución y desarrollo del Mercado Interior, mercado caracterizado por la ausencia de fronteras u obstáculos entre los EEMM que conforman la EU, todo ello garantizado por el reconocimiento y protección de las libertades europeas.

18. De lo expuesto se puede concluir que la integración económica y legal propia de la UE, no sólo desemboca en notables beneficios político y económicos para los EEMM, sino que también en notable perjuicios, principalmente económicos, para alguno de ellos.

19. Dicha integración económico-legal en materia de imposición directa se caracteriza por la confluencia y coexistencia, en el espacio y tiempo, de 28 Ordenamientos Jurídicos totalmente distintos y particulares entre sí y por el reducido nivel de armonización legal en la materia.

20. Tradicionalmente, el TJUE ha venido interpretando de manera estricta las libertades europeas en aras de lograr un auténtico Mercado Interior, por lo que en muchas ocasiones éste ha primado aquellas libertades y no tanto los intereses y razones nacionales con la que los EEMM, en ciertas ocasiones, pretendían proteger su porvenir.

21. Ello ha llevado a que el contribuyente, como persona astuta y actuando como *homo economicus*, empleara las libertades europeas, y la protección sobre ellas otorgadas por el TJUE, para efectuar operaciones propias del *treaty shopping* y *directive shopping* en búsqueda del *tax jurisdiction shopping* para lograr objetivos y resultados tributarios que en muchas ocasiones sobrepasaban el objetivo y función de la misma norma, entendiéndose libertad fundamental, en detrimento de la normativa doméstica y, por ende, de los intereses tributarios nacionales.

22. Ante tal situación, no hemos sido los únicos en preguntarnos si existe un auténtico desinterés Europeo hacia los intereses y necesidades fiscales propios de los EEMM.

23. Es cierto que el TJUE ha desarrollado un papel hiperprotector de las libertades europeas en pro de la consecución de un auténtico Mercado Interior. Sin embargo, este papel hiperprotector no significa que a nivel Europeo exista un auténtico desinterés hacia las necesidades e intereses tributarios o fiscales nacionales. Dicho Tribunal ha puesto al servicio de la Unión un conjunto de doctrinas que pueden, y han sido, empleadas por los EEMM para proteger sus arcas nacionales, nos referimos a la teoría de los motivos imperiosos de interés general, conocida como la teoría de la *rule of reason*, y la doctrina sobre la prohibición del abuso del derecho, en su versión *abuse of law*.

24. Recordemos que el TJUE ha reconocido reiteradamente como motivo imperiosos de interés general la lucha y prevención de las estructuras artificiales, es decir, *wholly artificial arrangements*, o lo que es lo mismo, la lucha contra las estructuras y prácticas elusivas o cometidas en fraude de ley.

25. No existe tal desinterés europeo, sino que el problema se ha encontrado en el inmovilismo, ignorancia y dejadez mostrada por los EEMM a la hora de adoptar medidas legislativas con las que hacer frente a las referidas prácticas en pro de sus arcas nacionales. Los EEMM han procedido ignorando el principio de primacía y uniformidad del Derecho Europeo, de ahí los pronunciamientos del TJUE en los que, en muchas ocasiones, consideró que la normativa nacional no hacía sino que violar las libertades europeas, y de ahí sus pronunciamientos contrarios a los intereses nacionales.

26. Esta situación ha hecho que instituciones Europeas y nacionales muestren sus preocupaciones en torno a la situación a través de grupos especiales de trabajo e incluso mediante el planteamiento de propuestas legislativas más que interesantes.

27. En el presente trabajo nos hemos centrado en el estudio de la doctrina europea sobre la prohibición del abuso del derecho como instrumento anti-elusivo, considerando que la conducta o estrategia tributaria comienza a ser reprochable cuando el interesado o contribuyente emplea de forma abusiva las libertades o normativa europea.

28. No hay duda alguna en afirmar que cuando los EEMM han adoptado medidas para luchar contra las prácticas elusivas o abusivas gestadas a nivel Europeo, éstas suponían la restricción del ejercicio de las libertades fundamentales en detrimento de la consecución y desarrollo del Mercado Interior, pero, ¿resulta ello justificado o justificable?

29. Es aquí donde encuentra aplicación la teoría sobre la *rule of reason* o motivos imperiosos de interés general. Sin embargo, la aplicación de esta teoría es más que restringida, pues para su aplicación resulta necesario conocer de dos requisitos, el primero de ellos que exista un motivo imperioso reconocido como tal por el TJUE y que la medida restrictiva resulte proporcional con respecto a los objetivos y fines que pretende lograr.

30. El TJUE ha reconocido como *rule of reason* la lucha y prevención de conductas elusivas o abusivas, en base a los *wholly artificial arrangements*, elemento íntimamente vinculado y dependiente a la teoría jurisprudencial europea sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo. Es por ello por lo que consideramos que en materia de lucha contra las técnicas elusivas o de planificación fiscal agresiva la *rule of reason* encuentra aplicación en primer lugar, siendo seguida por la aplicación de la teoría sobre el *abuse of law*, para concluir con el estudio o examen de proporcionalidad.

31. La teoría del *abuse of law* no pretende otra cosa que evitar el uso abusivo del Derecho Europeo en detrimento del Derecho nacional, a través de la búsqueda de un equilibrio entre la consecución del Mercado Interior, autonomía privada y la protección de los intereses general nacionales.

32. En esta tesis hemos estudiado la teoría de la prohibición del Abuso del Derecho desde un plano genérico y desde un plano específico tanto desde el punto de vista de la fiscalidad armonizada y no armonizada.

33. Relevante para este trabajo es el abuso del derecho en torno a la fiscalidad no armonizada, fiscalidad directa, es por ello por lo que las conclusiones se centran en éste.

34. La teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo incluye dos sub-teorías, la teoría sobre el *abuse of right*, propio de la fiscalidad indirecta, y el *abuse of law*, propio de la fiscalidad directa.

35. En materia de fiscalidad directa, el *abuse of law* ha establecido que el mero hecho de emplear las libertades fundamentales, en especial la libertad de establecimiento, para lograr ventajas o beneficios fiscales no significa que la estructura sea artificial. Es por ello por lo que la referida teoría ha establecido una serie de objetivos que deben ser analizados en cada caso en base a circunstancias objetivas con el fin de afirmar la concurrencia de una conducta o estructura completamente abusiva y no justificada.

36. Los elementos que debe reunir una conducta para poder ser calificada como abusiva son: i) debe ser artificial en el sentido de carecer de realidad económica; ii) el principal objetivo de la misma es lograr una ventaja o beneficio fiscal; y iii) el beneficio o ventaja fiscal pretendido resulta contrario a los fines y objetivos de la norma.

37. La cuestión en torno a la referida teoría es, ¿esta teoría es calificada como principio general o como un mero principio interpretativo? La respuesta a este interrogante es más que necesaria ante la necesidad de buscar un instrumento adecuado y eficaz con el que reprimir las conductas elusivas en nivel Europeo. A nuestro parecer, esta teoría no es sino una principio interpretativo al menos en fiscalidad directa, principio interpretativo basado en la interpretación teleológica de la norma. Es por ello por lo que para una correcta y eficaz lucha contra las prácticas elusivas se requiere de la codificación del referido principio en forma de cláusula general anti-abusivo en los Ordenamientos nacionales.

38. Anteriormente dijimos que el carácter abusivo o elusivo de una conducta depende de la artificialidad de la misma, artificialidad que debe ser identificada con la falta de realidad económica o falta de causa comercial, no con la mera falta de actividad económica, pese a que el propio TJE nunca haya empleado el término causa, omisión que no responde sino a la forma de uniformidad jurídica en el seno de la Unión Europea. Pues, el mero hecho de ejercer alguna de las libertades europeas, en especial la libertad de establecimiento, supone que el interesado está ejerciendo, en cierto grado o nivel, una actividad económica. Por lo tanto, el requerir como justificación ante la artificialidad la realización de una actividad económica carece por completo de sentido, ya que puede darse el caso en donde una estructura empresarial realice una actividad económica y sea artificial, e incluso una estructura en la que no exista ni actividad económica ni artificialidad, pero si la realidad económica que la avalaría como válida.

38. Es por ello por lo que no se puede hacer depender la artificialidad de la conducta, única y exclusivamente, de la concurrencia de motivos económicos válidos, entendiéndose actividad económica. Éstos únicamente pueden ser empleados como un elemento adicional, junto a otros muchos, a tener en cuenta a la hora de valorar la realidad económica y por ende la artificialidad de la transacción u operación en particular.

39. Nuestra intención se centra en hacer de la teoría sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo la base de toda cláusula general anti-abuso codificada en los EEMM.

40. Apostamos por la codificación de la referida teoría o principio interpretativo en la forma de cláusula general anti-abuso, puesto que es a través de éstas como se lograr un mayor nivel de equilibrio entre certeza legal, en el sentido de aplicación y conocimiento ex ante, y congruencia legal, en el sentido del logro de una mayor correlación entre la realidad práctica y la literalidad de la norma.

No será sino a través de una cláusula general anti-abuso como se lograría la tributación de aquellos supuestos en los que sin infringir directamente la ley tributaria se soslaya o elude su fin u objetivo aplicativo, es decir, su *ratio legis*.

41. Para lograr una represión ex post de las conductas elusivas o abusivas se requiere de una habilitación que le permita a la autoridad nacional actuar al respecto.

42. La justificación de esta codificación se encuentra tanto en razones europeas –la necesidad de respetar el régimen competencial entre UE y EEMM y la garantía de la consecución y desarrollo del Mercado Interior–, así como en razones de índole nacional –garantía del principio de legalidad, protección de la separación de poderes, respeto al principio de certeza, garantía de la confianza legítima, persecución de la congruencia legal y la protección de la autonomía negocial–.

43. Al respecto, la propia Comisión Europea ha tomado cartas en el asunto y ha decidido, a través de su Recomendación de 6 de diciembre de 2012, invitar a los EEMM a legislar, en sus respectivos Ordenamientos, una cláusula anti-elusiva general de base europea.

44. El por qué de emplear el referido instrumentos, recordemos que se caracteriza por ser instrumento de *soft law*, se debe a la dificultad que ha encontrado la fiscalidad directa de ser armonizada a nivel Europeo como consecuencia del veto fiscal o requisito de la unanimidad.

45. La cláusula propuesta por la Comisión Europea permitiría a los EEMM desconocer de aquellos acuerdos o transacción artificiales adoptados y ejecutados con el propósito principal de eludir el pago de impuestos, ello en base a la concurrencia de circunstancias objetivas que se den en el caso particular. No se trata sino de una cláusula anti-abuso con base y fundamento en la doctrina del TJUE sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo, a través de la prohibición de aquellas conductas os estructuras artificiales carentes de realidad económica.

46. Los EEMM resultan competentes para legislar la referida cláusula en sus respectivos Ordenamientos, sin embargo una codificación automática de aquella cláusula propuesta por la Comisión no garantizaría el cumplimiento y respeto del Derecho Europeo al que se encuentran sometido los EEMM en su quehacer legislativo, como consecuencia del efecto directo del mismo y del principio de efectividad y uniformidad de éste, que velan por los objetivos europeos, en especial por la consecución y desarrollo del Mercado Interior.

Esta es la forma de la que dispone el Derecho Europeo de evitar que los EEMM legislen o codifiquen disposiciones normativas que resulten excesivas y desproporcionadas para el ejercicio de las libertades.

47. La observancia del Derecho Europeo se podría resumir en el cumplimiento de la teoría sobre la *rule of reason* y en especial en el cumplimiento y garantía del principio de proporcionalidad.

48. La relevancia de la *rule of reason* en este ámbito se debe a que con la aplicación de la cláusula anti-abusiva general no se procederá sino a efectuar una restricción de las libertades fundamentales, en especial de la libertad de establecimiento, la cual deberá estar justificada, como ya estudiamos, por la persecución de los *wholly artificial arrangements* o estructuras artificiales.

49. El respecto al principio de proporcionalidad, derivado también como requisito de la *rule of reason*, se debe buscar en los siguientes aspectos o puntos. El primero de ellos en la carga de la prueba, es la Administración tributaria quien en un principio debe probar que la estructura o conducta en sí es artificial al carecer de realidad económica, sin embargo, el contribuyente debe tener el derecho de rebatir tal consideración. Íntimamente vinculado al principio de proporcionalidad y al derecho de prueba está el carácter de la presunción o presunciones que constituyan la estructura de la cláusula anti-abusiva, estas presunciones no podrán ser absolutas, sino que deberán fijarse como relativas permitiendo al contribuyente el derecho de refutar las mismas.

50. La codificación de la referida cláusula anti-abusiva general de corte europeo permitiría reducir de forma eficaz las oportunidades de elusión fiscal a nivel Europeo, al mismo tiempo que se protegerían otros principios básicos del Ordenamiento tributario, como la tutela del contribuyente, la consecución y desarrollo del Mercado Interior e, indirectamente, el crecimiento económico e igualitario en la UE. Y es que, aunque pudiera parecer lo contrario, este tipo de cláusula reduciría la incerteza legal, minorando, a su vez, el número la problemática tributaria de multinacionales europeas e incluso internacionales operando en diversas Estados miembros al mismo tiempo, cuestión que se traduciría una inmediata reducción de los costes administrativos y de

compliance afrontados tanto por estas entidades como por las administraciones tributarias, logrando, de este modo, la mejora del mercado interior.

Ni que decir tiene que los efectos derivados de la aplicación de la misma no incluyen el análisis de la validez de la causa desde un punto de vista civil, el acto o negocio sería totalmente válido desde el punto de vista civil, sino que el efecto tributario principal, no será otro que la recualificación de la transacción a efectos tributarios con el fin de aplicarle el régimen que corresponda y que se ha pretendido eludir.

51. La parte final de esta tesis está destinada a un estudio comparado de las cláusulas anti-elusivas de tres países, estos son, España, Italia y Reino Unido.

52. Del estudio italiano podemos concluir que el Ordenamiento italiano se ha caracterizado, en los últimos años, por la incerteza e inseguridad jurídica del contribuyente, como consecuencia de la ineficacia del antiguo artículo 37 bis, así como de la creación desde la nada de aquel principio general anti-abuso con base en el artículo 53 de la Constitución italiana. Sin embargo, el legislador italiano con vistas a resolver los problemas sobre la incerteza e inseguridad jurídica y, a su vez, con la intención de acercar el derecho italiano a aquel europeo ha procedido a la codificación de una nueva cláusula anti-elusiva general como nuevo artículo 10 bis en el *Statuto dei Diritti del Contribuyente*, norma anti-elusiva que encuentra su base en la doctrina sobre la prohibición del abuso del Derecho Europeo, siguiendo, de este modo, la recomendación de la Comisión Europea de diciembre de 2012.

53. Con respecto al Ordenamiento español decir únicamente que éste ha contado desde el principio con una cláusula anti-elusiva general contemplada en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, cláusula que ha sido estructurada en base a la figura del fraude de ley tributaria o abuso del derecho, es decir, en base a la artificialidad de la causa comercial o realidad económica. La misma ha experimentado sucesivas reformas, la última de ellas en 2015, sin embargo no han resultado suficientes para hacer de ésta una cláusula conforme al Derecho Europeo, pues los términos empleados por ella, notoriamente artificiosos o impropios, resultan mucho más amplios de aquellos admitidos y justificados por el TJUE en la doctrina sobre el abuso del Derecho Europeo, *wholly artificial arrangements*.

54. El caso británico llama la atención, ya que siendo un país de tradición jurídica *common law* ha decidido codificar en su *Tax Act* una cláusula anti-elusiva general con la que dotar al su Sistema Tributario de certeza y seguridad jurídica al respecto. Esta nueva cláusula está estructurada en base al fraude de ley tributaria o lo que es lo mismo en base a la doctrina europea del *abuse of law*. Aparentemente la referida cláusula es conforme a los parámetros establecidos por el Derecho Europeo, sin embargo, desde nuestro punto de vista, consideramos que resultan oportunas ciertas modificaciones, ya que ésta se estructura en base a concepto puramente amplios, no delimitados a la persecución de *wholly artificial arrangements*, elemento que sería totalmente contrario al Derecho Europeo, ya que podría cubrir, incluso, legítimas estructuras tributarias. Del mismo modo, debería de redefinirse con el fin de encontrar apoyo únicamente en la teoría del *abuse of law* y no tanto del *abuse of right*, como aparenta ser. Sea como fuere, la práctica y los pronunciamientos de los tribunales británicos y de aquellos potenciales europeos pondrán de manifiesto la efectividad de la misma.

CONCLUSIONI

Attualmente l'approccio fiscale internazionale è in un vero processo di cambio, guidato dalla Commissione Europea, a livello europeo, e dall'OCSE e G20, a livello internazionale. Sulla base di questo scenario, discuteremo, qui, le riflessioni e le conclusioni che dovrebbero essere prese in considerazione per affrontare la lotta contro la frode di legge fiscale o contro le pratiche elusive attraverso la codificazione della clausola anti-abuso generale nazionale di base europea.

1. In tutta la storia del Diritto Tributario è stato un conflitto d'interessi tra il contribuente, sia persone fisiche o giuridiche, e l'Amministrazione fiscale, perché il primo cerca di raggiungere il più alto risparmio fiscale possibile e il secondo quello di garantire e proteggere l'integrità del Sistema tributario e dei principi fiscali che lo ispirano, come, ad esempio, il principio di solidarietà, principio di non discriminazione, il principio di neutralità e l'intenzione di evitare la doppia imposizione.

2. Non vi è dubbio circa lo stretto rapporto tra diritto privato, in particolare il diritto civile, e diritto tributario. L'autonomia delle parti e la libertà contrattuale consentono agli operatori e ai privati di organizzare e disporre del proprio patrimonio in quel modo in cui si aggiunge un maggiore risparmio fiscale

3. I contribuenti hanno raggiunto, attuando come *homo economicus*, ridurre il loro carico fiscale attraverso le scelte legali che il Sistema tributario offre sia direttamente sia indirettamente, esplicita o implicita, che consentono al contribuente di raggiungere l'obiettivo o il risultato previsto, ma ognuna con un carico fiscale diverso. Va da sé che queste pratiche, libero risparmio d'imposta o *economías de opción*, sono del tutto legittime e legali, e così l'hanno dimostrato sia la giustizia sia la dottrina fiscale.

4. Il problema si complica quando si passa dal livello nazionale, sfera propria di libero risparmio d'imposta, a una sfera sovranazionale, internazionale o Europea, dove si svolgono i processi d'integrazione economica e giuridica, ci riferiamo soprattutto a quel europeo. Questi processi d'integrazione hanno fatto che coesistono, pacificamente fino quel momento in cui il conflitto o crisi economico-politico-sociale scoppia, sistemi

giuridici di tradizioni giuridiche diverse, ma, facilitando, in misura maggiore, la realizzazione di pratiche transfrontaliere che riducono il carico fiscale, scenario proprio della pianificazione fiscale internazionale attraverso tecniche come il trasferimento di basi imponibili in giurisdizioni o Stati con i tassi, legali ed efficaci, più attraente.

5. Il contribuente qualifica l'imposta, generalmente, come una spesa aggiuntiva che deve essere fatta ogni anno, questo, aggiunto al loro malcontento come *homo economicus* al considerare che tutte le imposte pagate da loro non hanno la destinazione legittima che dovrebbe, rende ai fondi pubblici degli Stati soffrano una notevole e preoccupante diminuzione di gettito fiscale, in modo che qualsiasi misura efficace e valida dovrebbe essere presa, e non è, esattamente, quella di spostare l'onere fiscale alle basi imponibile meno mobile.

6. Dobbiamo riconoscere che in molti casi il contribuente, forse guidato da avidità ed egoismo, ha fatto tutto quello che è stato nelle loro mani per raggiungere il risparmio fiscale voluto, superando, così, i limiti ai quali le figure del libero risparmio d'imposta e pianificazione fiscale sono soggette, limiti che possiamo riassumere o unificare nella mancanza di realtà economica o causa negoziale della struttura o della transazione stipulata a tal fine, vale a dire, la sua artificiosità.

7. Così, la pianificazione fiscale legittima e legale si trasforma in figure o strutture illegittime ed anche irregolari, ci riferiamo alle condotte elusione o effettuate in frodi di legge tributaria, concetti che vengono a imporre limiti all'autonomia negoziale alla fine di garantire, almeno, la consecuzione dell'interesse comune, cioè, per rendere efficace la funzione sociale di diritto.

8. I concetti di cui sopra sono stati usati in modo intercambiabile e come sinonimi nel corso degli ultimi decenni, per questo è quindi necessario fare una breve delimitazione concettuale.

9. La prima delimitazione concettuale è quella tra pianificazione fiscale ed elusione fiscale. In precedenza, è stato definito il concetto di pianificazione fiscale, così ci concentriamo su l'elusione fiscale. Per elusione fiscale si intende l'atto di evitare la realizzazione o verifica dell'evento imponibile, e quindi l'onere fiscale. Si potrebbe dire che esiste un'equivalenza terminologica tra pianificazione fiscale e l'evasione fiscale.

10. Nonostante, la dottrina e l'OCSE hanno differenziato entrambi concetti concedendo un carattere peggiorativo per il concetto di elusione fiscale. Differenziando tra pianificazione fiscale accettabile e pianificazione fiscale inaccettabile, identificando quest'ultimo con l'elusione fiscale e fissando come elemento di differenziazione la artificialità nella causa negoziale o la assenza di realtà economica.

11. Non si deve confondere questo concetto con quello riferito alla evasione fiscale, caratterizzato dalla presenza di una violazione colposa del carico fiscale maturato, dandosi, quindi, un comportamento contrario alla legge o *contra legem*.

12. È necessario fare una delimitazione tra le figure di abuso del diritto e frode di legge, istituzioni di origine *ius privatistico* che sono stati utilizzati dalle autorità nazionali per affrontare le pratiche di cui sopra.

13. La dottrina tradizionalmente ha distinto tra abuso del diritto in senso stretto, *abuse of right*, e abuso di diritto in senso debole, frode di legge tributaria o *abuse of law*.

14. È stata la figura della frode di legge o di abuso del diritto tributario in senso debole l'istituto che è stato usato come strumento anti-elusivo e con cui sono state strutturate, maggiormente, le clausole anti-elusione nazionale.

15. Tale applicazione si deve al fatto il mero concetto di frode di legge fiscale, intesa come uso illegittimo di una *norma agendi* o disposizione normativa che aggira la *ratio* attraverso uno o più atti giuridici con una causa o realtà economica diversa di quella propria, coincide, esattamente, con il concetto di pratica elusiva o in frode di legge tributaria.

16. In questa tesi ci concentriamo sulla situazione Europea, una situazione caratterizzata dalla facilità attraverso la quale le strutture abusivi o elusivi, artificiali, possono essere eseguiti a seguito della protezione accordata dalla libertà europee, e in particolare quelle relative alla libertà di stabilimento

17. Uno degli obiettivi specifici dell'UE è il raggiungimento e lo sviluppo del mercato interno, un mercato caratterizzato dall'assenza di confini o barriere tra Stati membri che costituiscono l'UE, tutto quello garantito dal riconoscimento e la tutela delle libertà europee.

18. Da quanto sopra si può finire che l'integrazione economica e giuridica dell'UE non solo porta a notevoli vantaggi politici ed economici per gli Stati membri, ma anche notevoli danni, soprattutto economiche, per alcuni di essi.

19. Tale integrazione economico-legale nel settore delle imposte dirette è caratterizzata dalla confluenza e la coesistenza, nello spazio e nel tempo, di ventotto sistemi giuridici totalmente diversi e dal basso livello di armonizzazione giuridica in tale materia.

20. Tradizionalmente, la Corte di giustizia ha interpretato rigidamente le libertà europee al fine di realizzare un vero mercato interno, quindi, in molte occasioni ha protetto tali libertà e non gli interessi e le ragioni nazionali con cui gli Stati membri, in determinate occasioni, pretendono proteggere il loro futuro.

21. Questo ha portato il contribuente, come persona astuzia e attuando *come homus oeconomicus*, a impiegare le libertà europee, e la tutela riconosciuta dalla Corte di Giustizia, per effettuare operazioni proprie del *treaty shopping* e *directive shopping* in cerca del *tax jurisdiction shopping* per raggiungere obiettivi e risultati tributari che spesso superano lo scopo e la funzione della stessa norma, comprese libertà fondamentale, a scapito della legislazione nazionale e quindi degli interessi fiscali nazionali.

22. In questa situazione, non siamo stati gli unici a chiederci se vi è una vera e propria mancanza d'interesse Europeo nella consecuzione degli interessi fiscali degli Stati membri.

23. È vero che la Corte di giustizia ha sviluppato un ruolo iperprotettivo delle libertà europee verso la realizzazione di un vero mercato interno. Nonostante, questo ruolo iperprotettivo non significa che a livello europeo ci sia una vera e propria mancanza di interesse per sui interessi fiscali nazionale. La Corte ha messo al servizio dell'Unione un insieme di dottrine che possono, e sono stati utilizzati dagli Stati membri per proteggere il loro gettito fiscale, ci riferiamo alla teoria dei motivi imperativi d'interesse generale, nota come la teoria della *rule of reason*, e la dottrina sul divieto di abuso del diritto, nella sua versione di *abuse of law*.

24. Ricordiamo che la Corte di giustizia europea ha riconosciuto come motivo di interesse generale la lotta e la prevenzione di strutture artificiose, cioè, *wholly artificial arrangements*, la lotta contro le strutture e pratiche di elusione o commesso in frode di legge.

25. Non esiste un disinteresse europeo, ma il problema è stato trovato in stagnazione, l'ignoranza e disattenzione dimostrata dagli Stati membri nel momento di adottare misure legislative che si occupano delle pratiche di cui sopra nei confronti del loro gettito nazionale. Gli Stati membri hanno proceduto ignorando il principio sul primato e uniformità del Diritto Europeo, quindi le sentenze della Corte di giustizia in cui, in molte occasioni, ha ritenuto che la normativa nazionale viola le libertà europee. Pronunce che riflettono il motivo di quel pensiero sull'attuazione da contro interessi nazionali.

26. Questa situazione ha portato alle istituzioni europee e nazionali di mostrare le loro preoccupazioni per la situazione attraverso gruppi di lavoro speciali e anche da parte di proposte legislative interessanti.

27. In questa tesi ci siamo concentrati sullo studio della dottrina europea sul divieto di abuso del diritto come strumento anti-elusivo, visto che il comportamento o strategia fiscale deve essere riprovevole quando la persona o contribuente usa in modo improprio le libertà o normative europee.

28. Senza dubbio, quando gli Stati membri hanno adottato misure per combattere le pratiche elusive o abusive generati a livello europeo, queste rappresentavano una restrizione l'esercizio delle libertà fondamentali a scapito della realizzazione e lo sviluppo del mercato interno, ma, di forma giustificata o non?

29. Qui è dove la teoria sulla *rule of law* trova applicazione Tuttavia, l'applicazione di questa teoria è troppo limitata, già che per la sua applicazione è necessario soddisfare due requisiti, il primo è l'esistenza di un motivo valido riconosciuto come tale dalla Corte di giustizia e, un secondo, che la misura restrittiva sia proporzionata per quanto riguarda agli obiettivi e alle finalità che si propone di raggiungere.

30. La Corte di giustizia ha riconosciuto come *rule of reason* la lotta e la prevenzione dell'elusione o comportamenti abusivi, sulla base di *wholly artificial arrangements*, elementi strettamente collegati e dipendenti della teoria giurisprudenziale sul divieto di abuso del Diritto Europeo. È per questo motivo che riteniamo che nella lotta contro l'elusione fiscale e pianificazione fiscale aggressiva la *rule of reason* trova applicazione in primo luogo, essendo seguita dall'applicazione della teoria sul divieto del abuso del diritto, concludendo con lo studio o test di proporzionalità.

31. La teoria dell'*abuse of law* non ha nessun altro scopo che prevenire l'abuso di Diritto Europeo a scapito del diritto nazionale, tentando di trovare un equilibrio tra il mercato interno e l'autonomia privata e la protezione degli interessi nazionali in generale.

32. In questa tesi abbiamo studiato la teoria del divieto dell'abuso di diritto da un livello generico e da un piano specifico dal punto di vista delle imposte armonizzate e non armonizzate.

33. Rilevante per questo lavoro è l'abuso dei diritti in tutto la fiscalità non armonizzata, la fiscalità diretta, è questo il motivo per cui le conclusioni si concentrano sull'imposte non armonizzate.

34. La teoria sul divieto di abuso di Diritto Europeo comprende due sotto-teorie, la teoria sull'*abuse of right*, tipiche delle imposte indirette, e l'*abuse of law*, proprio delle imposte dirette.

35. Nel settore delle imposte dirette, l'*abuse of law* ha stabilito che il solo fatto di usare le libertà fondamentali, in particolare la libertà di stabilimento, per portare vantaggi o benefici fiscali, non significa che la struttura sia artificiale. È per questo motivo, questa teoria ha stabilito una serie di obiettivi o elementi che devono essere analizzati in ogni caso in base alle circostanze oggettive con il fine di affermare e verificare la presenza di un comportamento o struttura completamente abusiva e non giustificata.

36. Gli elementi che devono essere soddisfatti per qualificare un comportamento come abusivo sono: i) deve essere artificiale, nel senso di assenza di realtà economica; ii) lo scopo principale della operazione è quello di ottenere un vantaggio o beneficio fiscale; e iii) il beneficio o vantaggio fiscale richiesto è contrario agli scopi e agli obiettivi della norma.

37. La domanda che ci dobbiamo fare è, questa teoria è qualificata come principio generale o come mero principio interpretativo? La risposta a questa domanda è necessaria, data la necessità di trovare uno strumento adeguato ed efficace con cui reprimere i comportamenti di elusivi a livello europeo. A nostro avviso, questa teoria non è altro che un principio interpretativo almeno in materia delle imposte dirette, principio interpretativo basato sull'interpretazione teleologica della norma. Per questo motivo, per raggiungere una adeguata ed efficace lotta contro le pratiche elusive ci vuole dalla codificazione di tale principio in forma di clausole anti-elusive o anti-abuso negli Ordinamenti tributari nazionali.

38. Abbiamo detto in precedenza che il comportamento abusivo o elusivo dipende dalla artificialità della operazione, artificialità che deve essere identificata con la mancanza di realtà economica o la mancanza di causa, non verso la semplice assenza di attività economica, anche la proprio Corte di giustizia europea non ha mai usato il concetto di causa, omissione che risponde alla mancanza di uniformità giuridica all'interno dell'Unione Europea. Pertanto, il solo fatto di esercitare qualsiasi delle libertà europee, in particolare la libertà di stabilimento, significa che la persona sta esercitando un certo

grado o livello di attività economica. Pertanto, esigere come giustificazione per l'artificialità il fatto di svolgere un'attività economica non ha assolutamente alcun senso, giacché può darsi il caso in cui una struttura aziendale esercita un'attività economica e la attività può essere completamente artificiale, e, da un altro lato, una struttura in cui non c'è attività economica alcuna ma la struttura non è artificiosa.

38. Per questo motivo non si può fare dipendere l'artificialità unica e esclusivamente della concorrenza di valide ragioni economiche, come attività economica. Questi possono essere utilizzati solo come elementi addizionali, insieme a molti altri, di prendere in considerazione nella valutazione della situazione economica e, pertanto, dell'artificialità della transazione o dell'operazione in particolare.

39. La nostra intenzione è utilizzare la teoria sul divieto di abuso del Diritto Europeo come punto di partenza di ogni clausola generale anti-elusiva o anti-abusiva codificata dagli Stati membri.

40. Appoggiamo la codificazione di quella teoria o principio interpretativo sotto forma di clausola generale anti-abuso in quanto è attraverso di loro come si aggiunge un più alto livello di equilibrio tra la certezza del diritto, nel senso di conoscenza e applicazione ex ante, e coerenza giuridica, nel senso di una maggiore correlazione tra realtà pratica e la lettera della norma.

Sarà solo attraverso una clausola generale anti-abuso come si raggiungerebbe la tassazione di quelli casi in cui senza violare direttamente la legge fiscale si elude il fine o gli scopi d'essa, vale a dire, la *ratio legis*.

41. Per ottenere una repressione ex post dei comportamenti elusivi o abusivi, ci vuole di un'abilitazione che consenta alle autorità nazionali di agire su di esso.

42. La giustificazione di questo bisogno per la codificazione si trova sia in ragione europee –il rispetto al regime di competenza tra l'UE e EEMM e garantire il raggiungimento e lo sviluppo del mercato interno-, così come ragioni di natura nazionale - principio di legalità, tutela della separazione dei poteri, il rispetto per il principio di certezza, legittimo affidamento, procedure giudiziarie per perseguire la coerenza e la tutela dell'autonomia negoziale-.

43. A questo proposito, la Commissione Europea ha ripreso la questione e ha deciso, con la sua raccomandazione del 6 dicembre 2012, di invitare agli Stati membri di legiferare, nelle loro rispettive giurisdizioni, una clausola generale anti-elusive basata nella dottrina europea.

44. La ragione per impiegare gli strumenti di cui sopra, ricordiamoci che è caratterizzata da essere uno strumento di soft law, è dovuto alla difficoltà di armonizzare a livello europeo le imposte dirette, a causa del veto fiscale o requisito dell'unanimità.

45. La clausola proposta dalla Commissione Europea consente agli Stati membri a reprimere quelli accordi o transazioni artificiali adottate e attuate con lo scopo principale di eludere il pagamento delle imposte, questo in base alla verifica di circostanze oggettive del caso particolare. È una clausola anti-abusiva di base e fondata nella dottrina della Corte, de giustizia in base alla dottrina della Corte di giustizia europea sul divieto d'abuso del Diritto Europeo, attraverso il divieto di quei comportamenti o strutture artificiali prive di realtà economica.

46. Gli Stati Membri sono competenti a legiferare la clausola nelle loro rispettive giurisdizioni, nonostante una codifica automatica di tale clausola proposta dalla Commissione, non garantirebbe il complemento e rispetto del Diritto Europeo cui sono sottoposti gli Stati membri nella sua attività legislativa, a seguito dell'effetto diretto e del principio di efficacia e l'uniformità del Diritto Europeo, che vegliano su di obiettivi europei, in particolare per lo sviluppo e la promozione del mercato interno.

47. L'osservanza del Diritto Europeo si potrebbe riassumere nel complemento della teoria sulla *rule of reason* e soprattutto nel soddisfare e garantire il principio di proporzionalità.

48. L'importanza della *rule of reason* in questo settore è perché con l'applicazione della clausola anti-abusiva generale si fa una restrizione delle libertà fondamentali, in particolare la libertà di stabilimento, che deve essere giustificata dalla persecuzione contro *wholly artificial arrangements* costruzioni o strutture artificiali.

49. Il rispetto del principio di proporzionalità, derivato anche come requisito della *rule of reason*, si deve cercare anche nei seguenti aspetti o punti. Il primo, l'onere della prova, è l'autorità fiscale chi per primo deve dimostrare che la struttura o il comportamento in sé è artificiale in assenza di realtà economica, nonostante, i contribuenti hanno il diritto di rispondere a tale considerazione. Strettamente legata al principio di proporzionalità e al diritto di prova si trova il carattere o natura delle ipotesi o supposizioni che formano la struttura della clausola antiabuso, queste ipotesi non può essere assoluta, ma devono essere impostate come relative permettendo al contribuente di confutare stessa.

50. La codificazione di tale clausola anti-abusiva generale di base europea permetterebbe ridurre efficacemente le opportunità di elusione fiscale a livello Europeo, mentre gli altri principi fondamentali del sistema fiscale sono stati protetti, come la tutela del contribuente, la ricerca e lo sviluppo del mercato interno e, indirettamente, la crescita economica ed egualitaria nell'Unione Europea. E, anche potrebbe sembrare il contrario, questa clausola ridurrebbe l'incertezza giuridica, rindurendo, a sua volta, il numero di questioni fiscali di multinazionali europee e internazionali che operano in diversi Stati membri, allo stesso tempo, che diminuiscono i loro costi amministrativi e di *compliance* affrontati da queste entità come dalle amministrazioni fiscali, ottenendo il miglioramento del mercato interno.

Gli effetti dell'applicazione della stessa non comprendono l'analisi della validità della causa da un punto di vista civile, l'atto o transazione sarebbe pienamente tutto valido dal punto di vista civile, ma l'effetto fiscale principale, non sarà altro che la riqualificazione della transazione ai fini fiscali, al fine di applicare la giusta norma tributaria.

51. La parte finale di questa tesi si rivolge a uno studio comparativo delle disposizioni antielusione di tre paesi, questi sono la Spagna, l'Italia e il Regno Unito

52. Dallo studio italiano si può terminare che il sistema italiano è stato caratterizzato negli ultimi anni dall'incertezza e l'insicurezza giuridica del contribuente come conseguenza dell'inefficienza del vecchio articolo 37 bis, nonché la creazione da zero di tale principio generale contro gli abusi sulla base dell'articolo 53 della Costituzione italiana. Tuttavia, il legislatore italiano, al fine di risolvere i problemi sull'incertezza e l'insicurezza giuridica e, a sua volta, con l'intento di adeguare il diritto italiano a quello europeo, ha intrapreso la codificazione di una nuova clausola anti-abuso generale nel articolo 10 bis dello Statuto dei Diritti Contribuente che si basa sulla dottrina del divieto di abuso del Diritto Europeo, seguendo così la raccomandazione della Commissione europea nel dicembre 2012.

53. Per quanto riguarda all'Ordinamento spagnolo, solo dire che ha avuto fin dall'inizio con una clausola anti-elusiva generale nell'articolo 15 della Legge fiscale generale, una clausola che è stata strutturata intorno alla figura del frode di legge tributaria o di abuso del diritto tributario, cioè, in base al artificialità della causa negoziale o realtà economica. Questa ha sperimentato riforme successive, l'ultima nel 2015, ma non sono stati sufficienti a rendere questa clausola conforme alla normativa europea, perché i concetti impiegati da essa sono più ampie di quelli ammessi e giustificati dalla Corte di giustizia europea nella dottrina sull'abuso del Diritto Europeo, *wholly artificial arrangements*.

54. Il caso britannico è sorprendente, perché essendo un paese di tradizione giuridica common law, il Governo ha deciso di codificare nel suo *Tax Act* una clausola anti-elusiva generale per dotare al suo proprio sistema fiscale di certezza e sicurezza giuridica. Questa nuova disposizione è strutturata sulla base della frode di legge tributaria o dottrina sull'*abuse of law*. A quanto pare la clausola è entro i parametri fissati dal Diritto Europeo, però, dal nostro punto di vista, riteniamo che sono opportune modifiche, perché è strutturata sulla base di concetti ampi, non delimitati al perseguimento di *wholly artificial arrangements*, elemento che potrebbe essere del tutto contrario al Diritto Europeo perché potrebbe coprire le strutture fiscali anche legittimi. Allo stesso modo, dovrebbe essere ridefinito con il fine di trovare sostegno solo nella teoria sull'*abuse of law*, piuttosto che sul *abuse of right*, come sembra. In ogni caso, la pratica e le pronunce dei tribunali britannici e quelli potenziali europei evidenzierà l'efficacia di questa clausola.

BIBLIOGRAFÍA

Aaronson, G. *GAAR Study: A study to considere whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the IK tax system*. 11 de noviembre de 2011. Londres.

Adonnino, P. *La pianificazione Fiscale Internazionale*, en Uckmar V. *Diritto Tributario Internazionale*. CEDAM. Padua. 2005

Agostini, A. *Las Options*. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. París. 1983.

Albi Ibáñez, E. «Elusión y evasión fiscal: investigación económica» *Revista Hacienda Pública Española*. Núm. 115, 2. 1990. Pág. 251 – 264.

Albiñana-Quintana, C. «La evasión legal impositiva» *Revista de Economía Política*. 1970. Núm. 56. Pág. 7 – 41.

Alguacil Mari, P. *La doctrina administrativa sobre el motivo económico válido en las reestructuraciones societarias*. Aranzadi. Pamplona. 2007.

Alonso García, R. *Derecho Comunitario. Sistema Constitucional y Administrativo de la Comunidad Europea*. Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid. 1994.

Alonso González, L. M. «Planificación fiscal y economía de opción (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, núms. 374, 554, 689 y 896 de 2004)» *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. 2006. Núm.6. Pág. 29 – 52.

Altieri, E. «La codificazione del principio dell'abuso del diritto in campo fiscale» *Diritto e pratica Tributaria*. 2012. Núm. 1. Pág. 903 – 913.

Altieri, E. «La codificazione di una clausola generale antielusiva: giungla o wild west» *Rassegna Tributaria*. 2014. Núm. 3. Pág. 521 – 530.

Álvarez García, S. *La Ética en la doctrina de la Hacienda Pública*, en Álvarez García, S. y Herrera Molina, P. M. *Ética Fiscal*. Documentos Instituto Estudios Fiscales. 2004. Núm. 10.

Alvesson, K. *Anti-Avoidance Rules in the European Union and a Comparison with Canada and Australia*, en Lang, M., Melz, P. y Kristoffersson, E. *Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences*. IBFD. 2009. Amsterdam. Pág. 517 – 530.

Amatucci, A. *La funzione anti-abuso dell'interpretazione del diritto tributario*, en I "Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria". Macerata 29-30 giugno 2012. *L'abuso del diritto: tra "diritto" e "abuso"*. Fondazione Antonio Uckmar.

Amatucci, F. *Il Principio di non Discriminazione Fiscale*. CEDAM. Padua. 1998.

Amorós Rico, N. «La elusión y la evasión tributaria» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1965. Núm. 59.

Anne Tooma, R. *Legislating Against Tax Avoidance* IBFD. Amsterdam. 2008.

Anthony R. N. Y Govindarajan V. *Management Control Systems*. McGraw Hill. Nueva York. 2003.

Arnold, B. *A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)*, en Avery Jones, J., Harries, P. y Oliver, D. *Comparative Perspective on Revenue Law. Essays in Honor of John Tiley*. Cambridge University Press. Cambridge. 2008 Pág. 1 – 24.

Arnall, A. *What is a General Principle of EU Law?*, en de la Feria, R. and Vogenauer, S. *Prohibition of Abuse of Law. A new General Principle of EU Law?* Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. Oxford. 2011. Pág. 25 – 32.

Attardi, C. «Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale como scopo essenziale dell'operazione elusiva» *Diritto e pratica tributaria*. 2008. Núm. 4. Pág. 627 – 653.

Auejan, M. «Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy» *EC Tax Review* 2013. Núm. 2. Pág. 64 – 65.

Aujean, M. «Tax Competition and Tax Planning: What Solution for the EU?» *EC Tax Review*. 2014. Núm. 2. Pág. 62 – 63.

Avery Jones, J. F. «Nothing either good or bad, but thinking makes it so – the mental element in anti-avoidance legislation (I)» *British Tax Review*. 1983. Núm. 9. Pág. 9 – 43.

Avi-Yonah, R. S. «Tax Competition, Tax Arbitrage, and the international Tax Regime» *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*. 2007. Núm. 73. Pág. 130 – 138.

Baker, P. «The BEPS Action Plan IN THE Light of EU law: Treaty Abuse» *British Tax Review*. 2015. Núm. 3. Pág. 408

Barquero Estevan, J. M. *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. CEC. Madrid. 2002.

Barreiro Carril, M. C. «National Tax Sovereignty and EC Fundamental Freedoms: The Impact of Tax Obstacles on the Internal Market» *Intertax*. 2010. Vol. 38. Issue 2. Pág. 105 – 113.

Barrios, S., Görg, H y Strobl, E. «Foreign direct investment, competition and industrial development in the host country» *European Economic Review*. 2005. Núm. 49. Pág. 1761 -1784.

Barrios, S., Huizinga H., Laeven, L. y Nicodène, G. *Taxation papers: International taxation and multinational firm location decisios*. Comisión Europea. Dirección General de Tributación y Unión Aduanera (2009).

Bechin, M. *L'Elusione Fiscale e il Principio del Divieto di Abuso del Diritto*. CEDAM. Padua. 2013.

Becker, W. et all. «The impact of public transfer expenditure on tax evasion: an experimental approach» *Journal of Public Economics*. 1987. Vol. 34. Pág. 243 – 252.

Beghi, M. *L'Elusione Fiscale e il Principio del Divieto di Abuso del Diritto*. CEDAM. Padua. 2013.

Bernitz, *Sverige och europarätten*. Norstedts Juridik. Estocolmo. 2002.

Betti, E. «Teoría general del Negocio jurídico» *Revista de Derecho Privado*. 1943.

Bettini, R. *Il circolo vicioso legislativo. Efficacia del diritto ed efficienza degli apparati pubblici*. Angelí. Milán. 1985.

Beveridge, F. y Nott, S *A Hard Look at Soft Law*, en Craig, P. y Harlow, C. *Lawmaking in the European Union*. Kluwer. Londres. 1998.

Blumenstein, E. *Sistema di Diritto delle Imposte*. Guiffrè. Milán. 1954.

Bolkestein, F. «Taxation and Competition: The Realization of the Internal Market» *EC Tax Review*. 2000. Vol. 9. Septiembre. Pág. 78 – 82.

Bootello Machín, V. y Palacios, J. *Introducción a la Planificación Fiscal Internacional*, en Serrano Antón, F. *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 2013.

Bos, W. J. «The Changing World of European Tax Policy» *European Taxation*. 2000. Septiembre. Pág. 409 – 412.

Bracewell-Milnes, B. *The Economics of International Tax Avoidance: Political Power versus Economic Law*. International Series of the Rotterdam Institute for Fiscal Studies. Erasmus University Rotterdam. Kluwer. Deventer. 1989.

Bracewell-Milnes, B. y Wisselink, M. A. *International Tax Avoidance: A Study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies*. International Series. Kluwer. Deventer. 1979..

Brokelind, C. «Ten years of application of the Parent-Subsidiary Directive» *EC Tax Review*. 2003. Núm. 3. Pág. 158 – 167.

Brosens, L. «Thin capitalization rules and EU Law» *EC Tax Review*. 2004. Núm. 2. Pág. 188 – 213.

Burlada Echeveste, J. L. «El fraude de Ley en el Derecho Tributario» *Quincena Fiscal*. 2006. Núm. 7-8. Pág. 9. Pág. 9 – 59.

Burgio, M. «The Abuse of Law in the Framework of the European Tax Law» *Intertax*. 1991. Núm. 2 Pág. 82 – 88.

Caamaño Añido, M. *La armonización fiscal en los Tratados de la Unión Europea*, en Di Pietro, A., et al. *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. CEF. Madrid. 2010.

Calderón Carrero, J.M. *Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal*, en AA.VV. *Temas de Derecho Penal Tributario*. Marcial Pons. Madrid. 2000.

Calderón Carrero, J. M. «STJCE 13.3.2007, C-524/04, Asunto Test Claimants in the Thin Cap Group: las Condiciones de compatibilidad comunitaria de las cláusulas de subcapitalización (y de precios de transferencia)» en Herrera Molina, P. M. *Comentarios de Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2009. Pág. 553-566.

Calderón Carrero, J. M. «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» *Revista de Contabilidad y Tributación*. 2012. Núm. 356. Pág. 81 – 104.

Calderón Carrero, J. M. «La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones» *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación. Comentarios, casos prácticos*. 2013. Núm. 363. Pág. 5- 40.

Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. J. «Acerca de la necesidad de reconfigurar la política española en materia de cláusulas antiabuso y fiscalidad directa: las consecuencias derivadas de los casos Cadbury Schweppes y Test Claimants in the Thin Cap Group» *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2007. Núm. 2. 2007. Pág. 27 – 45.

Calderón Carrero, J. M. y Ruíz Almendral, V. «La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el “sustancialismo”» *Quincena Fiscal*. 2010. Núm. 15 y 16. Pág. 37 – 75.

Calvo Ortega, R. *Curso de Derecho Tributario I*. Civitas. Madrid. 1999.

Calvo Ortega, R. et al. *La nueva Ley General Tributaria*. Thomson-Civitas. Madrid. 2004.

Calvo Verguez, J. «Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?» *Crónica Tributaria*. 2007. Núm. 123. Pág. 11 – 40.

Carinci, A. *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, en *L'abuso del diritto: tra “diritto” e “abuso”* Fondazione Antonio Uckmar, en el seminario *I Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria*. Pág. 57

Carraro, L. *Il negozio infrode alia legge*. CEDAM. Padua. 1942.

Casado Ollero, G., Falcón y Tella, R. Lozano Serrano, C. y Simón Acosta, A. *Cuestiones tributarias prácticas*. La Ley. Madrid. 1990.

Casado Ollero, G. «Legalidad tributaria y función calificadoradora de la Administración Fiscal» *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. 2000. Núm. 16. Pág. 41 y ss.

Casanova Guasch, F. «Los negocios anómalos en el ámbito tributario: medios de impugnación» *Revista de Contabilidad y Tributación*. 1997. Núm. 173-174. Pág. 95 – 104.

Cascajero Sánchez, M^a. A. *Las cláusulas anti-abuso en el ámbito de recaudación*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2007.

Castan Tobeñas, I. *Derecho civil español, común y foral. Tomo IV*. Reus. Madrid. 1974.

Carrasquer Clari, M.L. *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*. Tirant lo Blanch. Monografías. 2002. Valencia. Núm. 213.

Carrasquer Clari, M. L. «El “negocio indirecto”: ¿mecanismo antiabuso o falacia jurídica?» *Quincena Fiscal*. 2014. Núm. 13. Pág. 87 – 101.

Cerioni, L. «The “Abuse of Rights” in EU Company Law and EU Tax Law: A re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion» *European Business Law Review*. 2010. Núm. 21. Issue. 6. Pág. 783 – 813.

Checa González, C. *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*. Lex Nova. Valladolid. 1998.

Cheng, B. *General Principles of Law as Applied by International Courts and Tribunals*. Cambridge. Londres. 1953.

Chico de la Cámara, P. y Herrera Molina, P. M. *Cláusulas generales antiabuso y fiscalidad internacional*, en Cerdón Ezquerro, T. et al. *Manual de Fiscalidad Internacional. Vol I*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2007. Pág. 899 – 928.

Chinellato, G. *Codificazione Tributaria e Abuso del Diritto*. CEDAM. Padua. 2007.

Cipollina, S. *Elusione fiscale*. RDFSF. Núm. 1. 1988. Pág. 128 y ss.

Cipollina, S. *La legge civile e la legge fiscale*. CEDAM. Padua. 1992.

Cipollina, S. «Elusione fiscale» *Rivista Diritto Financiero*. 2007. Núm. 4. Pág. 555 y ss.

Cipollina, S. «Elusione fiscale ed abuso del diritto: profili interni e comunitari» *Giruisprudenza Italiana*. 2010. Núm. 7. Pág. 1724 – 1731.

Collado Yurrita, M. A. y Patón García, G. *La Cláusula General Antielusión de la Ley General Tributaria. Problemas Aplicativos*, en Collado Yurrita M.A. (Dir.) et al. *La lucha contra el Fraude Fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*. Atelier. Barcelona. 2008. Pág. 76 – 94.

Collado Yurrita, M. A. y Moreno Gonzáles, S. *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: Principios Formales*, en Collado Yurrita, M. A. (dir.) et al. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Atelier. Barcelona. 2009. Pág. 113 – 134.

Cooper, G. S. «*International experience with general anti-avoidance rules*» *SMUL*. 1998. Núm. 83.

Cowell, F. A. «Tax sheltering and the cost of evasion» *Oxford Economic Papers*. 1990. Vol. 42. Núm.1. Pág. 231 – 243.

Cross, R. y Shaw G. K. «On the economics of tax aversión» *Public Finance*. 1982. Vol. 37. Pág. 36 – 47.

Cruz Barreiro Carril, M. «National Tax Sovereignty and EC Fundamental Freedoms: The Impact of Tax Obstacles on the Internal Market» *Intertax*. 2010. Vol. 38. Issue 2. Pág. 105 – 113.

Cruz Padiál, I. y Bahía Almansa, B. *Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT*, en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M. A., Zornoza Pérez, J. et al. *Tratado sobre la Ley General Tributario Tomo I*. Thomson Reuters Aranzadi. Navarra. 2010. Pág. 487 – 506.

Cuberto Truyo, A. *La simplificación del Ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Marcial Pons. Madrid. 1997.

Delgado Pacheco, A. «El fraude de ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria» *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. 2000. Núm. 16. Pág. 69 y ss.

Delgado Pacheco, A. *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*. Aranzadi. Navarra. 2004.

Dennis, W. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*. Kluwer Law International. La Haya 2005.

De Arespachoga, J. *Planificación fiscal Internacional*. Marcial Pons. Madrid. 1998.

De Broe, L. «Some Observation on the 2007 Communication from the Commission: “The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation within the EU and in relation to third countries”» *EC Tax Review*. 2008. Núm. 3. Pág. 142 – 148.

De Castro y Bravo, F. *El negocio jurídico*. Instituto de Estudios Jurídicos. Madrid. 1967.

De Castro y Bravo, F. *El negocio jurídico*. Cívitas. Madrid. 1985.

De Castro, F. *Derecho Civil de España. Parte General. Tomo I*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1955.

De Castro, F. *El negocio jurídico*. Civitas. Madrid. 1985.

De la Feria, R. «Prohibition of Abuse of (Community) Law: The Creation of a New General Principle of EC Law through Tax» *Common Market Law Review*. 2008. Núm. 45. Pág. 395 – 441.

De la Vega, C. *Teoría, aplicación y eficacia en las normas del Código Civil*. Civitas. Madrid. 1976.

De Monés, S., Durand, P-H., Mandelbaum, J-F., Canalejo Lasarte, G., Marín Benítez, M. Airs, G. J., et al. «Abuso of Tax Law across Europe (Part Two)» *EC Tax Review*. 2010. Núm. 3. Pág. 123 – 137.

De Mita, E. *Principi di diritto tributario*. Giuffrè. Milán. 2011.

De Wilde, M. «Sharing the Pie: Taxing Multinationals in a Global Market» *Intertax*. 2015. Núm. 43. Pág. 438 – 446.

Díez Picazo, L. *Autonomía Privada y derechos reales*, en AA.VV *Libro homenaje a Ramón M^a Roca Sastre*. Junta de Decanos de los Colegios notariales de España. Madrid. 1976.

Díez Picazo, L. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial I. Introducción y Teoría del Contrato*. Civitas. Madrid. 1996.

Díez Picazo, L. y Gulló, A. *Sistema de Derecho Civil. Vol. I*. Technos. Madrid. 2012.

Di Pietro, A. *Presentazione*, en Di Pietro, A., et al. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Giuffrè. Milán. 1999. Pág. XIII y ss.

Di Pietro, A. «Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione» *Ministerio dell'Economia e delle Finanze, Ufficio comunicazione istituzionale*. Vol. II. 2003.

Di Pietro, A. *Conclusioni*, en Di Pietro, A. *Per una Costituzione Fiscale Europea*. CEDAM. Milán. 2008. Pág. 439 – 455.

Di Pietro, A. «Il consenso all'imposizione e la sua legge» *Rassegna Tributaria*. 2012. Núm. 1. Pág. 11 y ss.

Di Pietro, A. *Introduzione*, en Di Pietro, A. y Tassani, T. *I Principi Europei del Diritto Tributario*. CEDAM. Milán. 2013. Pág. XV – XXXVI.

Domínguez Barrero, F; López Laborda, J. *Planificación Fiscal*. Ariel Economía. Barcelona. 2001.

Douet, F. *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*. L.G.D.J. París. 1997.

Dourado, A. P. *A Single Principle of Abuse in European Union Law: A Methodological Approach to Rejecting a Different Concept of Abuse in Personal Taxation?*, en de la Feria, R. y Vogenauer, S. *Prohibition of Abuse of Law. A new General Principle of EU Law?* Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. Oxford. 2011. Pág. 469 – 484.

Dumming, J. H. «The Eclectic Paradigm of International Production: A Restatement and Some Possible Extension» *Journal of International Business*. 1988. Vol. 19. Núm. 1. Pág. 1 – 31.

Dumming, J. H. *The Eclectic Paradigm of International Production: A personal Perspective*, en Pitelis, Ch. y Sugden, R. *The Nature of the Transnational Firm*. Routledge. Nueva York. 1991.

Durán-Sindreu Buxadé, A: *Los Motivos Económicos Válidos como Técnica Contra la Elusión Fiscal: Economía de Opción, Autonomía de Voluntad y Causa en los Negocios*. Thomson Aranzadi. Cizur Menor – Navarra. 2007.

Edgar, T. «Corporate Income Tax Coordination as a Response to International Tax Competition and International Tax Arbitrage» *Canadian Tax Journal*. 2003. Vol. 51. Núm.: 3. Pág. 1079 – 1158.

Edwards, V. y Farmer, P. *Abuse of Law: What is the Value of the Tax Dimension?*, en Hinnekes, L. y Hinnekes, P. *A Vision of Taxes within and outside European Borders*. Kluwer Law International. Amsterdam. 2008. Pág. 359 – 368.

Eijsbouts, W. T. *The Rule of Reason, a Constitutional Principle*, en Schrauwen, A. et al. *Rule of Reason: Rethinking another Classic of European Legal Doctrine*. Groningen: Europa Law Publishing. 2005.

Engsig Sorensen, K. *What is a General Principle of EU Law? A response*, en de la Feria, R. y Vogenauer, S. *Prohibition of Abuse of Law. A new General Principle of EU Law?* Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. Oxford. 2011. Pág. 7 – 24.

Engisch, K. *Introduzione al pensiero giuridico*. Giuffrè. Milán. 1970.

Escalar, G. «Esclusa la diretta eficacia dell'abuso del diritto per le imposte dirette» *Corriere Tributario*. 2000. Núm. 9. Pág. 699 y ss.

Espejo Poyato, I. *La jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo sobre las medidas antielusión de los Estados Miembros*, en Collado Yurrita, M. A. *La Lucha contra el Fraude Fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*. Atelier. Barcelona. 2008. Pág. 49 – 74.

EY Abogados. *Cláusula General Antiabuso Tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Fundación Impuestos y Competitividad. Madrid. 2015.

Falcon, R. «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de lex certa en materia penal: comentario a la SAP de Barcelona de 31 de julio de 2000» *Quincena Fiscal*. 2001. Núm. 1. Pág. 5 – 6.

Falcon y Tella, R. «Interpretación económica y seguridad jurídica» *Crónica Tributaria*. 1993. Núm. 98. Pág. 25 – 31.

Falcón y Tella, R. «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4. CC» *Quincena Fiscal*. 1995. Núm. 17.

Falcón y Tella, R. «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura» *Quincena Fiscal*. 1995. Núm. 18.

Falcón y Tella, R. «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada de una determinada conducta del contribuyente» *Quincena Fiscal*. 1999. Núm. 10. Pág. 5 – 8.

Falcón y Tella, R. «El fraude de ley o “conflicto en la aplicación de la norma” y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005» *Quincena Fiscal*. 2005. Núm. 12 y 13. Pág. 5 – 9.

Falcón y Tella, R. «Planificación fiscal, prácticas abusivas en el IVA y negocios “artificiosos o impropios”: las conclusiones del Abogado General Mazák en el asunto Weald Leasing» *Quincena Fiscal*. 2010. Núm. 20. Pág. 7 – 10.

Falkinger, J. «Tax Evasion and equity: a theoretical analysis» *Public Finance*. 1988. Vol. 43. Núm. 3. Pág. 388 – 395.

Falsita, G. *Lezioni sulla riforma tributaria*. CEDAM. Padua. 1972.

Falsitta, G. *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*. Giuffrè. Milán. 2008.

Falsitta, G. *Manuale di diritto tributario. Parte general*. CEDAM. Padua. 2008.

Falsitta, G. *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, en Maisto, G. *Elusione ed abuso del Diritto Tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*. Giuffrè. Milán. 2009. Pág. 1 y ss.

Fasiani, M. *Principios de Ciencia de la Hacienda*. Aguilar. Madrid. 1962.

Fedele, A. *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*. Giappichelli. Torino. 2005.

Fernández Pavés, M.J. «*Fraude de ley tributaria: su consideración legal y perspectivas de reforma*» *Información Fiscal*. Noviembre-Diciembre 2001.

Fernández Martín, F. «La prueba del derecho a la exención en las entregas intracomunitarias de bienes» *Noticias de la Unión Europea*. 2010. Núm. 303. Pág. 167 – 176.

Ferrara, F. *La simulación de los negocios jurídicos*. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid. 1991.

Ferreiro Lapatza, J.J. «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal» *Revista Técnica Tributaria*. 1997. Núm. 52. Pág. 33 y ss.

Ferreiro Lapatza, J. J. «*Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*» *Quincena Fiscal*. 2001. Núm. 8. Pág. 9 – 24.

Ferreiro Lapatza, J. J. «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria» *Quincena Fiscal*. 2003. Núm. 11. Pág. 9 – 14.

Ferreiro, Lapatza, J. J. *Prólogo*, en García Novoa, C. *La cláusula antielusión en la nueva LGT*. Marcial Pons. Madrid. 2004.

Ferreiro Lapatza, J. J. *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)* Marcial Pons. Madrid. 2004.

Fiorentino, S. *Interpretazione e abuso: precisazioni concettuali e profili distintivi in ambito tributario*, en Di Pietro, A., Fedele, A., Uricchio, F. *Sistema impositivo e ordinamento dei tributi. Liber amicorum per Andrea Parlato. Vol. I*. Cacucci. Bari. 2014.

Fontana, R. «*The uncertain future of CFC Regimes in the Member States of the European Union. Part 2*» *European Taxation*. 2006. Núm. 7. Pág. 317 – 334.

Fransoni, G. «Apunti su abuso di diritto e “valide ragioni economiche”» *Rassegna Tributaria*. 2010. Núm. 4. Pág. 932 y ss.

Fransoni, G. «Abuso di diritto, elusione e simulazione: rapporti e distinzioni» *Corriere Tributario*. Núm. 1. 2011. Pág. 13 – 19.

Fransoni, G. *Tipologia e struttura della norma tributaria*, en Fantozzi, A. et al. *Diritto tributario*. UTET Giuridica. Torino. 2012.

Fransoni, G. «Spunti in tema di abuso del diritto e “intenzionalità dell’azione”» *Rassegna Tributaria*. 2014. Núm. 3. Pág. 403 – 415.

Freedman, J. *The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level*, en De la Feria, R. y Vogernauer, S. *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law*. Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. Centre for Business Taxation. Oxford. 2011. Pág. 365 – 380.

Freedman, J. «Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance» *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 2014. Vol. 20. Núm. 3. Pág. 167 – 173.

Fois, *La riserva di Legge. Lineamenti stoici e problema attuali* Giuffrè. Milán. 1963.

Fusa-D’Alfonso. *Pianificazione fiscale internazionale*. Editoriale Tributaria Italiana. Roma. 2002.

Galgano, F: *Diritto Privado*. CEDAM. Padua. 1988.

Gallo, F. «Elusione, risparmio d’imposta e frode alla legge» *Giurisprudenza Commerciale*. 1989. I. Pág. 377 y ss.

Gallo, F. «Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge (nel reddito d'impresa)» *Rassegna Tributaria*. 1989. Núm. 1.

Gallo, F. «Brevi spunti in tema di elusione e frode alla legge» *Rassegna Tributaria*. 1989. Núm. 5. Pág. 1775 y ss.

Gallo, F. «Elusione senza rischio: il Fisco indifeso di fronte ad un fenomeno tutto italiano» *Diritto e Pratica Tributaria*. 1991. Núm. 1.

Gallo, F. y Melis, G. «L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l'esperienza della Comunità Europea» *Justicia Tributaria*. 1º Congreso Internacional de Derecho Tributario. IBET. Sao Paulo. Parma. 1998.

Gallo, F. «Mercato único e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale» *Rassegna Tributaria*. 2000. Núm. 3. Pág. 725 – 750.

Gallo, F. *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*. Marcial Pons. Madrid. 2011.

Gamazo Chicón, J. C. *Economía de la Evasión fiscal. Judicialización de los incumplimientos tributarios*. Universidad de Valladolid. Secretariado de Publicaciones. Valladolid. 1994.

García Añoberos, J. «Explotación agrícola y Contribución Territorial» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1965. Núm. 70.

García Añoberos, J. *Una nueva Ley General Tributaria: problemas constitucionales*. en *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Tirant lo Blanch. Valencia. 1999.

García-Herrera, C. y Herrera, P. M. «Is tax fairness in Europe under siege? Spanish law and anti-avoidance provisions» *EC Tax Review*. 2004. Núm. 2. Pág. 57 – 64.

García Novoa, C. *Memoria de Cátedra: el futuro del artículo 24 de la Ley General Tributaria. La Administración Tributaria frente a la elusión fiscal*. Inédito. Santiago de Compostela. 2001.

García Novoa, C. «*La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de la Ley General Tributaria*» *Quincena Fiscal*. 2003. Núm. 8. Pág. 9 – 26.

García Novoa, C. *La cláusula antielusión en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 2004.

García Novoa, C. «*La imposibilidad de sancionar penalmente las conductas en fraude a la ley tributaria (la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo)*» *Revista Técnica tributaria*. 2005. Núm. 70. Pág. 113 – 154.

García Prats, F. A. *Las Medidas Tributarias Anti-Abuso y el Derecho Comunitario*, en Soler Roch, M. T., Serrano Antón, F., et al. *Las Medidas Anti-Abuso en la Normativa Interna Española y en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional y su Compatibilidad con el Derecho Comunitario*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2002. Pág. 163 – 206.

Garzón Clarina, G. *Las fuentes del Derecho Comunitario*, en Rodríguez Inglesias Gil, C. y Liñan Noguera Diego, J. *El Derecho Comunitario Europeo y su aplicación judicial*. Civitas. Madrid. 1993. Pág. 23 – 54.

Gestri, M. *Abuso del Diritto e Frode alla Legge nell'Ordinamento Comunitario*. Giuffrè. Milán. 2003.

Ghestin, J. y Gobeaux, G. *Traité de droit civil. Introduction générale*. L.G.D.J. París. 1994.

Gianfranco, G. *Diritto Tributario. Parte Generale e Parte Speciale*. CEDAM. Padua. 2012.

Giorgianni, V. *L'abuso del diritto nella teoria della norma giuridica*. Giuffrè. Milán. 1963.

Giovannini, A. «Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento» *Rassegna Tributaria*. 2010. Núm. 4. Pág. 982 y ss.

Giovannini, A. «L'abuso del diritto nella legge delega fiscale» *Rivista di Diritto Tributario*. 2014. Núm. 3. Pág. 236Pág: 231 – 250.

Giuliani, F. M. «Su talune categorie privatistiche evocate da tre pronunce del Supremo Collegio in materia di elusione-evasione» *Rivista di Diritto Tributario*. 2006. Núm. II. Pág. 711 y ss.

Gómez Cabrera, C. «El fraude a la ley tributaria a la luz de su nueva regulación» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1997. Núm. 246. Pág. 837 – 882.

Gómez Ghillón, J. C. *Economía de la Evasión Fiscal Judicialización de los incumplimientos tributarios*. Universidad de Valladolid. Secretaria de Publicaciones. Valladolid. 1994.

Gómez Verdesoto, M. «El fraude a la Ley Tributaria: su nueva regulación en el art. 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario» *Revista Impuestos*. 1997. Núm.1. Pág. 92 – 103.

González García, E. *La interpretación de las normas tributarias*. Aranzadi. Pamplona. 1997.

González García, E. *El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria. 2001. Núm. 21.

González Sánchez, M. *El fraude en la ley en materia tributaria*. Plaza Universitaria. Salamanca. 1993.

Görg, H y Greenaway D. «Much do about nothing? Do domestic firms really benefit from foreign direct investment» *World Bank Research Observer*. 2004. Núm. 19. Pág. 171 – 198.

Gormley, L. W. *The Genesis of the Rule of Reason in the Free Movement of Goods*, en Schrauwen, A. *Rule of Reason. Rethinking another Classic of European Legal Doctrine*. Groningen. 2005.

Grau, A. y Herrera, P. M. «The link between tax coordination and tax harmonization: limits and alternatives» *EC Tax Review*. 2003. Núm. 1. Pág. 28 – 36.

Green, R. A. «The Troubled Rule of Nondiscrimination in Taxing Foreign Direct Investment» *Law and Policy in International Business*. 1994/1995. Núm. 26. Pág. 113 – 164.

Greewal, A. «Economic Substance and the Supreme Court» TN. 2007. Vol. 116. Núm. 11.

Gribnau, H. *Per una Maggione Legittimazione della Soft Law nel Diritto Tributario dell'Unione Europea*, en Di Pietro, A. *Per una Costituzione Fiscale Europea*. CEDAM. Milán. 2008. Pág. 153 – 190.

Grosclaude, J. y Marchessou, R. *Procedures Fiscale*. Dalloz. París. 2001.

Guerras Martín, L. A. y Navas López, J. E. *La Dirección Estratégica de la Empresa. Teoría y Aplicaciones*. Thomson Civitas. Navarra. 2008.

Gustafson, C. H. *The politics and practicalities of checking tax avoidance in the United States*, en AA.VV. *Tax Avoidance and the Rule of Law*. IBFD. Amsterdam. 1997.

Hartion, D. «Sorting out the Tangle of Economic Substance» *Tax Law*. 1999. Vol. 52. Núm. 235.

Hartion, D. «Tax Benefits, Tax Administration, and Legislative Intent» *Tax Law*. 2000. Vol. 53.

Harris, P. *The Notion of Abuse de Droit and its Potential Application in Fiscal Matters within the EU Legal Order* ECTJ. 2001

Helminen, M. *EU Tax Law Direct Taxation*. IBFD. Ámsterdam. 2011.

Hensel, A. *Diritto Tributario*. Giuffrè. Milán. 1956.

Hensel, A. *Derecho tributario*. Marcial Pons. Madrid. 2005.

Herrera Molina, P. M. y Martín Fernández, J. *El fraude a la ley tributaria en el Derecho Español*, en Soler Roch, M. T. y Serrano Antón, F. *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2002. Pág. 19 – 58.

Herrera Molina, R. M. «Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria» *Quincena Fiscal*. Núm. 12. 1999. Pág. 9 – 16.

Herrero Madariaga, J. «EL fraude de ley tributaria: comentario al Real Decreto 1919/1979 de 19 de junio» *Crónica Tributaria*. 1980. Núm. 34.

Herrero Madariaga, J. «El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos» *Revista Española de Derecho Financiero. Civitas*. 1986. Núm. 10.

Herwing Schaper, M. G. *The Structure and Organization of EU Law in the Field of Direct Taxes*. IBFD Doctoral Series. Amsterdam. 2013

Herwing Schaper, M. G. «A Computational Legal Analysis of Acte Clair Rules of EU Law in the Field of Direct Taxes» *6 World Tax Journal*. 2014. Núm. 1. Pág. 77 – 108.

Hinneken, L. «The Search for the Framework Conditions of the Fundamental EC Treaty Principles as Applied by the European Court to Member States Direct Taxation» *EC Tax Review*. 2002. Núm. 3. Pág. 112 – 119.

Holmes, S. y Sunstein, C. R. *The cost of rights. Why Liberty depends on Taxes*. Norton & Company. 2000. Nueva York.

Holmes, O. W. «The Path of the Law» *Harvard Law Review*. 1987. Núm. 110. Pág. 991 y ss.

Hufendick, T. y Simpson, N. «A Comparison of U.S. and U.K. Tax Regimenes» *The International Tax Journal*. 1995. Núm. 21.

Hurk, van den H. «Proposed Amended Parent-Subsidiary Directive Reveals the European Commission's Lack of Vision». *Bulletin for International Taxation*. 2014. Septiembre. Pág. 488 – 497.

Isenbaert, M. «The Contemporary Meaning of “Sovereignty” in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ» *EC Tax Review*. 2009. Núm. 6. Pág. 264 – 278.

Jarach, D. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Liceo Profesional Cima. Lima. 1969.

Jarach, D. *Il fatto imponible: Teoria general del diritto tributario sostanziale* CEDAM. Padua. 1981.

Jeffery, R. J. *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*. Wolter Kluwer. La Haya. 1999.

Josserand, L. *De l'esprit des droits et de leur relativité: théorie dite de l'abus des droits*. Dalloz. París. 1939.

Kahn, D. A. «The two faces of Tax Neutrality: Do they interact or are the mutually exclusive?» *Northern Kentucky Law Review*. 1990. Vol. 18. Pág. 1 y ss.

Karimeri, R. «A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice» *Intertax*. 2011. Núm. 39. Pág. 296 – 316.

Kiegebeld, B. «Anti-Abuse in the Field of Taxation: Is There One Overall Concept?» *EC Tax Review*. 2009. Núm. 4. Pág. 144 – 145.

Kirchhof, R. *La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria*, en Kirchhof, P. Cardoso Da Costa, J.M. y Di Pietro, A. *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Tirant lo Blanch. Valencia. 1999.

Klaver, J. A. M. y Timmermans, A. J. M. «EU taxation: policy competition or policy coordination?» *EC Tax Review*. 1999. Núm.3. Pág. 185 – 191.

Kluth, W. «Prohibición de exceso y principio de proporcionalidad en Derecho alemán» *Cuadernos de Derecho Público*. 1998. Núm. 5.

Kofler, G. y Tumpel, M. "Abuse" in Direct and Indirect Community Tax Law: A Convergence of Standards?, en Lang, M., Melz, P. y Kristoffersson, E. *Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences*. IBFD. Ámsterdam. 2009.

Kofler, G., Mason, R. y van Thiel, S. *Tax Evasion and Tax Avoidance: Symposium on EU Tax Policy*. Lexis Nexis. Viena. 2011.

Kolm, S. C. «A note on optimum tax evasion» *Journal of Public Economics*. 1973. Núm.: 12. Vol.: 2. Pág. 265 – 270.

Kramer, J. «Abuso of Law by tax Saving Directive» *Intertax*. 1991. Núm. 2. Pág. 96 – 102.

Kruse, H.W. *Derecho Tributario. Parte General* (Traducción de Yebra Martul-Ortega) Editorial de Derecho Financiero. Madrid. 1978.

Lagondet, F. «L'abus de droit dans la jurisprudence communautaire» *JTDE*. 2003 Núm. 95. Pág. 11 y ss.

Lampreave Márquez, P. *Las medidas para contrarrestar la elusión y la evasión fiscal en los Estados Unidos y en los países emergentes (con especial incidencia en las doctrinas aplicadas por los Tributales)*, en García-Herrea Blanco, C *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (2ªed.) “Las Medidas de Lucha contra el Fraude Fiscal” (2ª Parte) Fraude Fiscal: Dimensión Internacional*. Instituto de Estudios Fiscales. Documento núm. 17/2013. Madrid.

Lang, M. y Heidenbauer, S. *Wholly Artificial Arrangements*, en Hinnekens, L. y Hinnekens, P. *A Vision of Taxes Within an Outside European Borders: Festschrift in Honor of Prof Dr. Frans Vanistendael*. Kluwer Law International. La Haya. 2008. Pág. 597 – 615.

Lang, M. «Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions» *EC Tax Review*. 2009. Vol. 3. Pág. 98 – 113.

Larin, G. N. y Duong, R. «Des réponses efficaces aux planifications fiscales agressives. Leçons à retenir des autres juridictions. Fascicule 2: Union Européenne – Doctrine de la pratique abusive» Université de Sherbrooke. Julio 2009.

Larranz, J. «Metodología aplicativa del Derecho Tributario» *Revista de Derecho Privado*. 1952. Pág. 60 y ss.

Lacruz, J. L. *Derecho de obligaciones*. Dykinson. Barcelona. 1987.

Lenaerts, A. «The General Principle of the Prohibition of Abuse of Rights: A Critical Position on Its Role in a Codified European Contract Law» *European Review of Private Law*. 2010. Núm. 6. Pág. 1121 – 1154.

Lenaerts, K. y Gutiérrez-Fons, J. A. «The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU Law» *Common Market Law Review*. 2010. Núm. 47. Pág. 1629 – 1669.

Leclercq, L. «Interacting principles: the French abuse of law concept and the EU notion of abusive practices» *Bulletin for International Taxation*. 2007. Vol. 61. Núm. 6. Pág. 235 – 244.

Lethaby, H. «Aaronson's GAAR» *British Tax Review*. 2012. Núm. 1. Pág. 27 – 40.

Lewis, A. «An empirical assessment of tax mentality» *Public Finance*. 1979. Núm. 2. Pág. 245 – 257.

Lobo Torres, R. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributario*. Renovar. Rio de Janeiro – Sao Paulo. 2000.

Looijestijn-Clearie, A. «Centros Ltd – a complete U-turn in the right of establishment for companies?» *ICLQ*. 2000. Vol. 49. Núm. 3. Pág. 241 – 262.

López Molino, A. M. «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28 LGT)» *Crónica Tributaria*. 1998. Núm. 85. Pág. 159 – 188.

López Tello, J. «La cláusula antiabuso del anteproyecto de la nueva ley general tributaria» *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*. 2003. Pág. 45 – 56.

López Tello, J. «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria» *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. 2004. Núm. 28. Pág. 61 y ss.

Losurdo, F. *Il divieto dell'abuso del diritto nell'ordinamento europeo. Storia e giurisprudenza*. Giappichelli. Torino. 2011.

Lovisolò, A. «L'evasione e l'elusione tributaria» *Diritto e Pratica Tributaria*. 1984. Núm. 25. Pág. 1 y ss.

Lovisolò, A. «Il principio di matrice comunitaria dell-abuso del diritto entra nell'Ordinamento giuridico italiano: norma antielusiva di chiusura o clausola generale antielusiva? L'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte» *Diritto e Pratica Tributaria*. 2007. Núm. II. Pág. 743.

Lozano Serrano, C., Martín Queralt, J., Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J.M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario* Tecnos. Madrid. 1999.

Lunghini, G. «Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?» *Rivista Diritto Tributario*. 2006. Núm. 5. Pág. 657 – 664.

Lupi, R. *Lezioni di Diritto Tributario*. Giuffrè. Milán. 1992.

Lupi, R. «Elusione fiscale: modifiche normative e prime sviste interpretative» *Rassegna Tributaria*. 1993. Núm. 3. Pág. 414 y ss.

Lupi, R. «Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa» *Rassegna Tributaria*. 1997. Núm. 5. Pág. 1099 y ss.

Lupi, R. *Elusione: Esperienze europee tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, en Di Pietro, A. *L'Elusione Fiscale nell'esperienza Europea*. Giuffrè. Milán. 1999. Pág. 261 – 294.

Lupi, R. *Manuale Giuridico Professionale di Diritto Tributario. Principi Generali e questioni di Diritto positivo*. IPSOA. Milán. 2001.

Lupi, R. *Diritto Tributario*. Giuffrè. Milán. 2005.

Lupi, R. «Prima osservazioni sulla nullità del dividend washing per mancanza di causa – Ai limiti della discrezionalità interpretativa» *Dial. Diritto Tributario*. 2005. Pág. 1680 y ss.

Lupi, R. «Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa» *Rassegna Tributaria*. 2007.

Lyal, R. *Cadbury Schweppes and Abuse: Comments*, en De la Feria, R. *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*. Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. Centre for Business Taxation. Oxford. 2011.

Lyons, T. «The financial crisis, tax avoidance and EU GAAR» *British Tax Review*. 2013. Núm. 2. Pág. 11-17.

McCaffrey, E. J. «Cognitive Theory and Tax» *UCLA Law Review*. 1994. Vol. 41. Pág. 1861 – 1945.

Maisto, G. *Il regime tributario dei dividendo nei rapporti tra “società madri” e “società figlie”*. Giuffrè. Milán. 1996.

Manzitti, A. et al. «Abuse of Tax Law across Europe (Part Two)» *EC Tax Review*. 2010. Núm. 3. Pág. 123 y 137.

Marchessou, P. *Procedimientos tributarios nacionales y protección comunitaria del contribuyente*, en Fernández Marín, F. y Fornieles Gil, A. *Derecho Comunitario y procedimiento tributario*. Atelier. Barcelona. 2010.

Marongiu, G. «Abuso del diritto o abuso del potere?» *Corriere Tributario*. 2009. Vol. 32. Núm. 13. Pág. 1076 – 1079.

Márquez Márquez, A. «La planificación fiscal, los motivos económicos válidos y el deber de contribuir: Artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades» *Quincena Fiscal*. 2004. Núm. 10. Pág. 37 – 47.

Martinengo, S. «L’abuso del Diritto in Germania e il 42 dell’Abgabenordnung» *Rassegna Tributaria*. 2010. Núm. 2 Pág. 75. Pág. 659 – 681.

Martín Fernández, J. «El negocio en fraude de ley tributaria», en «Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español» *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. 2000. Núm. 16. Pág. 41 y ss.

Martín Jiménez, A. J. *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community. An International and Procedural Analysis*. Kluwer Law International. Londres. 1999.

Martín Jiménez, A. J. «Globalización y Derecho Tributario: El impacto del Derecho Comunitario sobre las Cláusulas Anti-Elusión/Abuso del Derecho Interno» *Documentos, Instituto de Estudios Fiscales*. 2007. Núm. 7.

Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero J. M. «El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿el final, el principio del final o el final del principio?» *Quincena Fiscal*. 2014. Núm. 1. Pág. 87 – 115.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J.M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. Madrid. 2001.

Martín Queralt, J. et al. *Curso de Derecho y Tributario*. Tecnos. Madrid. 2001.

Marini, G. *Le clause antiabuso ed i limiti all’applicazione della Direttiva madre-figlia. Le ragione comunitarie e le esperienze nazionale*, en Di Pietro, A. *Lo stato della fiscalità nell’Unione europea. L’esperienza e l’efficacia dell’armonizzazione*. Ministero dell’Economia e delle Finanze. Ufficio comunicazione istituzionale. Vol. II. 2003.

Marín Benítez, G. *¿Es lícita la Planificación Fiscal? Sobre los Defectos de Neutralidad y Consistencia del Ordenamiento Tributario*. Thomson Reuters. Lex Nova. Pamplona. 2013.

Marongiu, G. *Lo Statuto dei Diritti del Contribuente*. Giappichelli. Torino. 2010.

Martín López, J. «Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias» *Quincena Fiscal*. 2015. Núm. 8. Pág. 41- 91.

Martín Fernández, J. «El negocio en fraude de ley tributaria» *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*. 2000. Núm. 16.

Martín Jiménez, A. J. «Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea» *Quincena Fiscal*. 2012. Núm. 7. Pág. 59 – 114.

Mastroiacovo, V. «L'economicità delle valide ragione economiche (note minime a margine della recente evoluzione del principio dell'abuso del diritto)» *Rivista Diritto Tributario*. 2001. Núm. 1. Pág. 449 y ss.

Mastroiacovo, V. *Il Principio di Legalità nel Ordinamento Comunitario: Riflessioni in materia Tributaria*, en Di Pietro, A. y Tassani, T. *I Principi Europei del Diritto Tributario*. CEDAM. Milán. 2013. Pág. 3 – 26.

Mateu de Ros, R. «Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria» *Gaceta Fiscal*. 1996. Núm. 147. Pág. 20 y ss.

Maublanc, J. P. «Réévaluation de l'abus de droit à la lumière de la jurisprudence communautaire sur les pratiques abusives» *Revue du Marché Commun et de l'Union Européenne*. Abril. 2007. Núm. 507. Pág. 267 – 273.

Mayer, T. Y Ottaviano, G. *The happy few: new facts on the internationalisation of European Firms* Bruegel-CEPR EFIM 2007 Report. Bruegel Blueprint Series. 2007.

McMahon, M. *Comparing the application of judicial interpretative doctrines to revenue statutes on opposite sites of the pond*, en AA.VV. *Comparative perspective in Revenue Law. Essays in honour of John Tilet*. Cambridge University Press. Cambridge. 2008.

McMahon, M. J. Jr. «Economic substance, purposive activity, and corporate tax shelters». *Tax Notes*. 2015. Núm. 25. Pág. 1020 y ss.

Meeusen, G. «Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States» *European Taxation*. 2007. Pág. 13 – 18.

Meeusen, J. y Teeters, B. *L'Impatto della Costituzione Europea Sull'Imposizione: Rinnovamento Istituzionale o Mantenimento dello Status Quo*, en Di Pietro, A. *Per una Costituzione Fiscale Europea*. CEDAM. Milán. 2008. Pág. 55 – 90.

Melillo, C. «Elusión e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa» *Diritto e Pratica Tributaria*. 2010. Núm. 3. Pág. 413 – 427.

Melis, G. *L'interpretazione nel diritto tributario*. CEDAM. Padua. 2003.

Melis, G. *L'interpretazione del Diritto Tributario Europeo e Internazionale*, en Sacheto, C. *Principi di Diritto Tributario Europeo e Internazionale*. Giappichelli. Torino. 2011.

Melis, G. «Evasione ed elusione fiscale internazionale e finanziamento dei diritti social:recenti trends e prospettive» *Rassagne Tributaria*. 2014. Núm. 6. Pág. 1283 – 1302.

Mesonero Romanos, J. «El fraude a la Ley General Tributaria (algunos comentarios)» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1969. Núm. 80.

Messina, S. M. «Inapplicabile il divieto di abuso su questioni fiscali meramente interne» *Corriere Tributario*. 2009. Vol. 32. Núm. 39. Pág. 2341 – 2346.

Metzler, V. E. *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, en Lang, M. *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. Spiramus Press. Viena. 2008.

Meussen, G. T. K. «Cadbury Schweppes: the ECJ significantly Limits the Application of the CFC Rules in the Members States» *European Taxation*. 2007. Núm. 1. Pág. 176 – 183.

Micheli, G.A. «Las presunciones y el fraude de ley en Derecho Tributario» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1976. Núm. 122. Pág. 247 y ss.

Molina del Pozo, C. F. *Manual de Derecho de la Comunidad Europea*. Trivium. Madrid. 1990.

Mondini, A. «L'obiettivo incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative tra primato del giudice e prospettive comunitarie» *Rassegna Tributaria*. 2009. Núm. 6. Pág. 1630 – 1672.

Mondini, A. *El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿de parámetros de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?*, en Fernández Marín, F. y Fornieles Gil, A. *Derecho comunitario y procedimiento tributario*. Atelier. Barcelona. 2010.

Morello, U. *Frode alla legge*. Giuffrè. Milán. 1969.

Morello, U. «Il problema della frode alla legge nel Diritto Tributario» *Diritto e Pratica Tributaria*. 1991. Núm.1.

Morello, U. *Abuso del diritto*, en Gambaro, A. y Morello, U. *Lezioni di diritto civile. Casi questioni e tecniche argomentative*. Giuffrè. Milán. 2012.

Munari, F. «Il Divieto di Abuso del Diritto nell'Ordinamento dell'Unione Europea» *Diritto e Pratica Tributaria*. 2015. Núm. 4. Pág. 10519 y ss.

Murphy, R. *Closing the European Tax Gap A report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament. Tax Research*. 10 de febrero de 2012.

Murray, R. *Tax Avoidance*. Sweet & Maxwell. Thomson Reuters. Londres. 2012.

Musgrave, R.A. «Social Contract, Taxation and the Standing of Deadweight Loss» *Journal of Public Economics*. 1992. Núm. 49. Pág. 369 – 381.

Naharro Mora, J.M. *Lecciones de Hacienda Pública (Principios Generales)*. Autor-Editor. Madrid. 1977.

Navarro Fernández, J. A. *El fraude de ley. Su tratamiento jurisprudencial*. Montecorvo. Madrid. 1988.

Nergelius, J. *General Principles of Community Law in the Future: Some Remarks on the Scope, Applicability and Legitimacy*, en Bernits, U. y Nergelius, J. *General Principles of European Community Law*. Kluwer. La Haya. 2000. Pág. 223 – 234.

Neumark, F. *Principios de imposición*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1994.

Nicoleta Ionescu, R. *L'abus de droit en droit de l'Union européenne*. Bruylant. 2012. Bruselas.

Nocilla, D. «Crisi delle legge e tecnica legislativa» *Diritto Practica Tributaria*. 1992. Pág. 345 y ss.

Ornea Domínguez, A. «Hacienda no puede ir contra sus actos propios: confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe» *Quincena Fiscal*. 2015. Núm. 7. Pág. 67 – 106.

Ortiz Calzadilla, R. S. «En torno al fraude de ley en materia tributaria» *Crónica Tributaria*. 1981. Núm. 39.

O'Shea, T. «The UK's CFC Rules and the Freedom of Establishment: Cadbury Schweppes plc and its IFSC Subsidiaries – Tax Avoidance or Tax Mitigation» *EC Tax Review*. 2007. Núm. 1. Pág. 13 – 33.

Owens, J. «Globalisation: The Implications for Tax Policies» *Fiscal Studies*. 1993. Vol. 14. Pág. 21 - 44.

Palan, R. *Offshore and the Structural Enablement of Sovereignty*, en Hampton M. P. y Abbott, J. P. *Offshore Finance Centres and Tax Havens: the Rise of Global Capitalism*. Palgrave. Nueva York. 1999.

Palao Taboada, C. «El fraude a la ley en Derecho Tributario» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1966. Núm. 63. Pág. 677 – 695.

Palao Taboada, C. «El Fraude de ley en Derecho Tributario» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda pública*. 1966. Núm. 63. Pág. 692- 693.

Palao Taboada, C. «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributario (III)» *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios, casos prácticos*. 1996. Núm. 158. Pág. 3 – 28.

Palao Taboada, C. «¿Existe el Fraude a la Ley tributaria?» *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*. 1998. Núm. 181. Pág. 3 – 28.

Palao Taboada, C. «El atolladero del fraude a la ley tributaria (Comentario a la STSJ de la Rioja de 9 de febrero de 2000)» *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*. 2000. Núm. 209-210. Pág. 139 y ss.

Palao Taboada, C. «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria» *Crónica Tributaria*. 2001. Núm. 98. Pág. 127 – 141.

Palao Taboada, C. «Los Motivos Económicos Válidos en el Régimen Fiscal de Reorganizaciones Empresariales» *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*. 2002. Núm. 235. Pág. 63 – 100.

Palao Taboada, C. «La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria» *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y Casos Prácticos*. 2003. Núm. 248. Pág. 71 – 96.

Palao Taboada, C. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Lex Nova. Valladolid. 2009.

Panayi, C. HJI «Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?» *Intertax*. 2015. Núm. 43. Pág. 544 – 558.

Paula Dorado, A. «Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Agressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6» *Intertax*. 2015. Vol. 43. Pág. 42 – 57.

Paulick, H. «Steuereinsparung und Steuerumgehung» *Steuereberater Jahrbuch*. 1963. Núm. 64.

Paunio, E. *Legal Certainty in Multilingual EU Law. Language, Discourse and Reasoning at the European Court of Justice*. Ashgate. 2013.

Pérez Arraiz, J. *El fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Colección Financiero Núm. 5. Tirant lo Blanch. Valencia. 1996.

Pérez Arraiz, J. *El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, en Arrieta Martínez de Pisón, J., Collado Yurrita, M. A., Zornoza Pérez, J. et al. *Tratado sobre la Ley General Tributaria Tomo I*. Thomson Reuters Aranzadi. Cizur Menor. 2010. Pág. 507 – 528.

Pérez de Ayala, J. L. *Las ficciones en el Derecho Tributario*. Ediciones de Derecho Financiero. Madrid. 1970.

Pérez de Ayala, J.L. «Régimen Fiscal de las Economías de Opción en un contexto Globalizado» *Documentos Instituto de Estudios Disciales* (Versión online). 2006. Núm. 22.

Pérez-Prat Durbán, L. *Tratados de la Unión Europea y Armonización y Coordinación Fiscal*, en Lasarte Álvarez, J. et al. *Unión Europea, Armonización y Coordinación Fiscal tras el Tratado de Lisboa*. Universidad Pablo Olavide de Sevilla. Scuola Europea di Alti Studi di Diritto Tributario. Universidad de Bolonia. Sevilla. Pág. 11 – 20.

Pérez Royo, F. «Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria» *Hacienda Pública Española*. 1972. Núm. 14. Pág. 207 – 247.

Pérez Royo, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas. Madrid. 1990.

Pérez Royo, F. y Aguillo Aviles, A. *Comentarios a la reforma de la LGT*. Aranzadi. Pamplona. 1996.

Pérez Royo, F. *L'esperienza Spagnola*, en Di Pietro, A. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Giuffrè. Milán. 1999.

Pérez Royo, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Civitas. Madrid. 2000.

Pérez Royo, F. «La doctrina de los Lores sobre la Elusión Fiscal. Examen de casos recientes» *Quincena Fiscal*. 2005. Núm. 10. Pág. 11 – 32.

Perlingieri, P. *Il diritto civile nella legalità costituzionale: secondo il sistema italo-comunitario delle fonti*. Edizioni Scientifiche Italiane. Nápoles. 2006.

Peña Álvarez, F. *Principios de la Imposición en una Economía abierta*, en Cordon Izquierdo, T., Gutiérrez Lousa, M., Marín Parra, M. L., et al. *Manual de Fiscalidad Internacional Vol. I*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2007. Pág. 59 – 76.

Peteva, J. *Abuse under EC Tax Law and the Standard of Review of the European Court of Justice*, en Lang, M., Melz, P. y Kristoffersson, E. *Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences*. IBFD. Ámsterda. 2009. Pág. 483 – 500.

Piantavigna, P. *Abuso del Diritto Fiscale nell'Ordinamento Europeo*. Giappichelli. Torino. 2011.

Piantavigna, P. «Tax Abuse in European Union Law: A Theory» *EC Tax Review*. 2011. Núm. 3. Pág. 134 – 147.

Piantavigna, P. «Operazioni Straordinarie tra Libertà di Scelta e Abuso del Diritto» *Il Sole 24 Ore. Norme e Tribute Mese*. 2016. Núm. 1. Pág. 62 – 71.

Picciotto, S. *International Business Taxation. A Study in the Internationalization of Business Regulation*. Quorum Books. Nueva York. 1992.

Pinto, C. *Tax Competition and EU Law*. Kluwer Law International. La Haya. 2003.

Pistone, P. *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*. CEDAM. Padua. 1995.

Pistone, P. *A lei anti-elisao*. (inérita) XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Slavador de Bahía, 3-8 de diciembre de 2000.

Pistone, P. «Expected and Unexpected Developments of European Integration in the Field of Direct Taxes» *Intertax*. 2007. Vol. 35. Núm. 2. Pág. 70 – 74.

Pistone, P. «The Need for Tax Clarity and the Application of the Acte Clair Doctrine to Direct Taxes» *Intertax*. 2007. Núm. 10. Pág. 534 – 536.

Pistone, P. *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, en Maisto, G. *Elusione e abuso del Diritto Tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*. Giuffrè. 2009. Milán.

Pistone, P. *Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke to Halifax (and Beyond)*, en Rita de la Feria, R. y Vogenauer, S. *Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law?* Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. Centre for Business Taxation. Oxford. 2011. Pág. 381 – 394.

Pistone, P. «L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione europea» *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*. 2012. Núm. 2. Pág. 431 – 461.

Plan General de Contabilidad. Tecnos. Madrid. 2012.

Planiol, *Traité Elementaire de droit civil*. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. Tomo II. París. 1991.

Planiol, M. *Traité élémentaire de droit civil*. 1939 [París] Pág. 312. Traducido por Venables, R. «Abuse of rights in EC law» *Tax Adviser*. 2003. Núm. 16.

Pont Clemente, J. F. *La economía de opción*. Marcial Pons. Madrid. 2009.

Prada Larrea, J. «Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual» *Impuesto*. 1996. Núm. 6. Pág. 495 – 502.

Procopio, M. «L'irrisolto problema dell'elusione fiscal e la necessità di un intervento del legislatore» *Diritto e Pratica Tributaria*. 2009. Núm. 1. Pág. 371 – 377.

Prosperi, F. *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, en *L'abuso del diritto: tra "diritto" e "abuso"*. Fondazione Antonio Uckmar, en el seminario «*I Venerdì di Diritto e Pratica Tributaria*».

Puig Peña, F. *Tratado de Derecho Civil. Tomo IV. 1º*. Revista de Derecho Privado. Madrid. 1957.

PWC. *Removing the fences. Looking through GAAR*. Febrero. 2012.

Rädler, A. J. «Do National Anti-Abuse Clauses Distort the Internal Market» *European Taxation*. 1994. Núm. 9.

Rädler, A., Lausterer M. y Blumenberg, J. «Tax Abuse and EC Law» *EC Tax Review*. 1997. Núm. 6. Pág. 86 – 101.

Raponi, D. *La Estrategia de la Unión Europea contra el Fraude Fiscal*, en Collado Yurrita, M. A. *La Lucha contra el Fraude Fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*. Atelier. Barcelona. 2008. Pág. 13 – 34.

Rescigno, P. «L'abuso del diritto nell'ordinamento italiano» *Rivista trim. Diritto Procesale Civile*. 1958. Núm. 18.

Rescigno, P. «Appunti sulle “clausola generali”» *Rivista di Diritto Civile*. 1998. Pág. 1 y ss.

Rescigno, P. *L'abuso di diritto*. Il Mulino. Nápoles. 1998.

Reuven, S., Avi-Yonah, J. R., y Lanh, M. *Comparative Fiscal Federalism. Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's Tax Jurisprudence*. Eucotax. Kluwer Law International. Holanda. 2007.

Ricardo, D. *On the Principles of Political Economy and Taxation*. Libro. 7. John Murray. Londres. 1821.

Richardson, M. «Fighting Tax Fraud and Tax Evasion in the EU: The 2012 Action Plan» *EC Tax Review*. 2015. Núm. 4. Pág. 220-231.

Roccatagliata, F. *Diritto Tributario Comunitario*, en Uckmar V. *Diritto Tributario Internazionale*. CEDAM. Padua. 2005.

Rodotà, S. «Il tempo delle clausole generali» *Rivista Critiva di Diritto Privato*. 1987. Núm. 109. Pág. 709 – 733.

Rodriguez Santos, J. *Planificación Fiscal Internaonal: Principios e Instrumentos*, en Cordon Izquierdo, T., Gutiérrez Lousa, M., Marín Parra, M.L., et al. *Manual de Fiscalidad Interncional Vol. II* Instituto de Estudios Fiscales. 3ª Ed. Madrid. 2007. Pág. 1370 – 1402.

Rosenblatt, P. *General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries*. Wolters Kluwer. Series on International Taxation. Holanda. 2015.

Rosenbloom, H. D. «International Tax Arbitrage and the International Tax System» *Tax Law Review*. 2000. Vol. 53. 137.

Rosenbuj, T. *El fraude a la ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. Marcial Pons. 1994 Madrid.

Rosenbuj, T. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*. Marcial Pons. Madrid. 1999.

Rosenbuj, T. «El abuso del derecho y la realidad económica» *Quincena Fiscal*. 2008. Núm. 5. Pág. 9 – 33.

Rosenbuj, T. *Minimización del Impuesto y Responsabilidad Social Corporativa*. El Fisco. Barcelona. 2009.

Rosenzweig, H. A. «Harnessing the Costs of International Tax Arbitrage» *Virginia Tax Review*. 2007. Vol. 26. Pág. 555 y ss.

Rosier, C. «La lutte contre la fraude fiscale» *Bolletín for International fiscal documentation*. 1950. Núm. 4 – 5. Vol. IV. Pág. 148 y ss.

Roth, E. «The Rule of Reason Doctrine in European Court of Justice Jurisprudence on Direct Taxation» *Canadian Tax Journal. Revenue Fiscale Canadienne*. 2008. Vol. 56. Núm. 1. Pág. 67 – 140.

Rousselle, O. y Liebman, H. M. «The Doctrine of Abuse of Community Law: the Sword of Damocles Hanging Over the Head of Ec Corporate Tax Law?» *European Taxation*. 2006. Núm. 12. Vol. 46. Pág. 559 – 564.

Rozas Valdés, J. A. y Anderson, M. «¿Simulación Civil o Recalificación Tributaria?» *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2007. Núm. 18. Pág. 9 – 28.

Rubio Guerrero, J.J. *Cauces de evasión fiscal y planificación fiscal internacional: procedimientos de actuación y esquemas básicos*, en Collado Yurrita, M. A., Luchena Mozo, C. M^a et al. *Internacionalización de las Inversiones*. Bosch. Barcelona. 2009. Pág. 681 – 695.

Ruiz Almendral, V. y Seitz, G. «El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española, con ayuda de la experiencia alemana)» *Revista de Contabilidad y Tributación*. 2004. Núm. 257-258. Pág. 3 – 64.

Ruiz Almendral, V. *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Thomson Reuters. Cizur Menor 2006.

Ruiz Almendral, V. «Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del Derecho de la Unión» *Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios y casos prácticos*. 2008. Núm. 307. Pág. 3 – 68.

Ruiz Serramalera, R. *Derecho civil: El negocio Jurídico: elementos y eficacia del negocio, la representación*. Universidad Complutense, Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones. Madrid. 1980.

Ruiz Serramalera, R. *El negocio jurídico*. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Derecho. 1980 [Madrid] Pág. 326; y Navarro Fernández, J. A. *El fraude de ley. Su tratamiento jurisprudencial*. Montecorvo. Madrid. 1988.

Ruiz Toledano, J. I. *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. CISS. Valencia. 1998.

Russo, G. *La disapplicazione delle sanzioni per l'obiettiva incertezza della norma tributaria*, en Fedele, A. y Fantozzi, A. *Lo Statuto del contribuente*. Giuffrè. Milán. 2006.

Sacrestano, A. «Recenti evoluzione normative e giurisprudenziali in materia di elusione fiscale» *Finanza & Fisco*. 1998. Núm. 31.

Sammartino, S. «Sanzionabilità dell'elusione fiscale» *Rassegna Tributaria*. 2015. Núm. 2. Pág. 409 y ss.

Sanò, C. «National Tax Law Presumptions and EU Law» *EC Tax Review*. 2014. Núm. 4. Pág. 194 – 206.

Santamaria, B. *Diritto Tributario. Parte General*. Giuffrè. Milán. 2006.

Santamaria, F. *Autonomia Privata e Statuto del Contribuente*. Giuffrè. Milán. 2012.

Santiago, M. «Free Competition: How Tax Evasion and Tax Competition Distort Markets – The Brazilian Perspective» *Intertax*. 2010. Vol. 38. Núm. 3. Pág. 170 – 176.

Sanz Gadea, E. «Medidas Antielusión Fiscal» *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. 2005. Núm. 1 – 201.

Sanz Gómez, R. J. *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*. Bosch. Madrid-Barcelona. 2010.

Sanz Gómez, R. «(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del Derecho tributario: reflexione a la luz de la propuestas de reforma de la Ley General Tributaria» *Revista de Contabilidad y Tributación*. 2014. Núm. 380. Pág. 1205 – 140.

Sanz Gómez, R. J. *La Lucha de los Estados contra la Elusión Fiscal en el Contexto de la Unión Europea*. Civitas. Thomson Reuters. Navarra. 2012.

Sanz Rubiales, I. «El principio de confianza legítima como limitador del poder normativo comunitario» *Revista de Derecho Comunitario Europeo*. 2000. Núm. 7. Pág. 91 – 122.

Saydé, A. *Abuse of EU Law and Regulation of Internal Market*. Hart. Oxford. 2014.

Schaffer-Ott. *Manual de Análisis Económico del Derecho Civil*. Tecnos. Madrid. 1986.

Schammo, P. «Arbitrahe and Abuse of Rights in the EC Legal System» *European law Journal*. 2008. Núm. 14. Pág. 351 – 376.

Schemers, H. y Waelbroeck, D. *Judicial Protection in the European Union*. Kluwer Law International. Ámsterdam. 2001.

Schrauwen, A. *In Defence of Public Interest: The Rule of Reason. Genesis of a Principle of Law*, en Schrauwen, A. *Rule of Reason. Rethinking another Classi of European Legal Doctrine*. Europa Law Publishing. Ámsterdam. 2005.

Schön, W. *Tax Competition in Europe*. IBDF. Ámsterdam. 2003.

Schön, W. y Baker, P. «The BEPS Action Plan in the Light of EU Law» *British Tax Review*. 2015. Núm. 3. Pág. 277

Sanz Gadea, E. «Medidas Antielusión Fiscal» *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*. 2005. Núm. 13. (Versión online)

Seely, A. *Tax Avoidance: a General Anti-Abuse Rule*. Library. House of Lords. Londres. 2014.

Serrano, M. V. *La reserva di legge tributaria ed il consenso al tributo*. Giappichelli. Torino. 2008.

Schwarze, J. *European Administrative Law*. OPOCE-Sweet & Maxwell. Londres. 1992.

Simón Acosta, E. «Los seguros de prima única en la senda de recta calificación» *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 1997. Núm. 3.

Simón Acosta, E. «El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión» *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. 1998. Núm. 34. Pág. 38 – 52.

Simón Acosta, E. «Fraude de ley y bonos austriacos (I)» *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2001. Núm. 4. Pág. 3 y ss.

Simón Acosta, E. «Fraude de ley y bonos austriacos (II)» *Revista de Jurisprudencia Tributaria*. 2001. Núm. 8. Pág. 3 y ss.

Simón Acosta, E. «El abuso de la norma tributaria» *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003. Núm. 568. Pág. 3 y ss.

Simón Acosta, E. «Tributación de operaciones atípicas (Más sobre el abuso de derecho)» *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003. Núm. 575. Pág. 3 y ss.

Simón Acosta, E. *Del Fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, en *Economía, Derecho y Tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, Universidad de Salamanca. Salamanca. 2005.

Simon, D. *Le système juridique communautaire*. PUF. París. 2001.

Simón Mataix, M. *Las opciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (tesis doctoral inédita)*. Universidad Complutense de Madrid. 1998.

Schön, W. *Tax Competition in Europe*. IBFD. Ámsterdam. 2003.

Slemrod, J. *The Taxation of Multinational Corporations*. Kluwer Academic Publishers. Nueva York. 1996.

Smith, A. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Libro IV. (trans. Cannan, E.) Methuen & Co. Londres. 1904.

Soler Roch, M. T. *Presentación*, en Soler Roch, M. T. y Antón Serrano, F. *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*- Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2002.

Sols Lucía, A. *El fraude de ley*. Bosch. Barcelona. 1989.

Sorengen, K. E. «Abuse of rights in Community Law: a principle of substance or mereley rethoric?» *Common Market Law Review*. 2006. Vol. 2. Núm. 43. Pág. 423 – 459.

Spitz, B. *Planificación fiscal Internacional*. Ediciones Deusto. Bilbao. 1992.

Stevanato, D. «Pareri del comitato per l'interpello ed altre pronunce amministrative in materia di elusione. Parte I.» *Diritto e Pratica Tributaria*. 2005. Núm. 4.

Stevanato, D. «Abuso del diritto ed elusione tributaria: “anno zero”». *Dialoghi di Diritto Tributario*. 2009. Pág. 258 y ss.

Tabellini, P.M. *L'elusione fiscale*. Guiffrè. Milán. 1988.

Tabellini, P. M. *L'elusione della norma tributaria*. Giuffrè. 2007. Milán.

Tarsitano, A. *El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco*, en AA.VV. *Protección constitucional de los contribuyentes*. Marcial Pons. Facultad de Derecho y Ciencias Políticas UCA. Madrid. 2000.

Tanzi, V. *Globalization, Tax competition by the future of Tax Systems*, en Uckmar V. *Diritto Tributario Internazionale*. CEDAM. Padua. 2005.

Tavares, R. J. S. y Bogenshneider, B. N. «The New De Minimis Anti-abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?» *Interntax*. 2015. Vol. 43. Núm. 8 y 9. Pág. 484 – 494.

Terra, B. J. M. y Wattel, P. J. *European Tax Law*. Wolters Kluwer. Holanda. 2012.

Tesauro, F. *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*. UTET Giuridica. Torino. 2006.

Tesauro, F. *Istituzioni di diritto tributario*. Torino. 2007.

Tipke, K. *Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Marcial Pons. Madrid. 2002.

Tipke, K. y Lang. J. *Steuerrecht, Ein systematischer Grundriss*. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt. K.G. 1989.

Thömmes, O. y Nakhil, K. «New Case Law on Anti-Abuse provisions in Germany» *Intertax*. 2005. Núm. 2. Vol. 33. Pág. 74 – 79.

Thompson, A. y Strickland, A. *Administración Estratégica: Textos y Casos*. McGraw-Hill Interamericana. México. 2004.

Todini, C. *L'abuso delle forme societarie nell'imposizione sul reddito* en Maisto, G. *Elusione ed abuso del diritto tributario. Orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*. Giuffrè. Milán. 2009. Pág. 115 – 136.

Toscano, F. *Statuto dei Diritti del Contribuente e Tutela dell'Interesse Fiscale. Analisi dell'Evoluzione Dottrinale e Giurisprudenziale*. Giappichelli. 2007.

Traversa, E. Y Flamini, A. «The Impact of BEPS on the Fight Against Harmful Tax Practices: Risks and Opportunities for the EU» *British Tax Review*. 2015. Núm. 3. Pág. 396

Tremonti, G. «Autonomia contrattuale e normativa tributaria: il problema dell'elusione tributaria» *RDFSF*. I. 1986. Pág. 369 y ss.

Tridimas, *The General Principles of EC Law* Oxford University Press. Oxford. 1999.

Tridimas, T. *The Rule of Reason and its Relation to Proportionality and Subsidiarity*, en Schrauwen, A. *Rule of Reason: Rethinking another Classic of European Legal Doctrine*. Groningen. European Law Publishing. Amsterdam.

Trivoli, A. «Contra l'introduzione di una clausula generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente» *Diritto e Pratica Tributaria*. 1992. Núm. 1.

Uckmar, V. *Tax Avoidance/Tax Evasion General Reporter*, presentado en el XXXVII Congreso de IFA sobre *Tax Avoidance and Evasion*. Publicado en *Cahiers de Droit Fiscal International*. 1983 Deventer.

Vanistendael, F. «Memorandum on the taxing powers of the European Union» *EC Tax Review*. 2002. Núm. 3. Pág. 120 – 129.

Vanistendael, F. «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member State» *EC Tax Review*, 2003. Núm. 3. Pág. 136 – 143.

Vanistendael, F. «Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law» *EC Tax Review*. 2006. Núm 15. Pág. 192 – 195.

Vanistendael, F. *Le Nuove Fonti del Diritto ed il Ruolo dei Principi Comuni nel Diritto Tributario*, en Di Pietro, A. *Per una Costituzione Fiscale Europea*. CEDAM. Milán. 2008.

Vanz, G. «L'elusione fiscale tra forma giuridica e sostanza económica» *Rassegna Tributaria*. 2002. Núm. 5. Pág. 1606 – 1630.

Van Thiel, S. *Free Movement of Persons and Income Tax Law: The European Court in Search of Principles*. IBFD Doctoral Series. 2002.

Vega Borreguero, F. *Las medidas contra el Treaty Shopping*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 2003.

Vella, J. *Sparking Regulatory Competition in European Company Law: A response*, en de La Feria, R. y Vogenauer, S. *Prohibition of Abuse of Law. A new General Principle of EU Law*. Oxford University Centre for Business Taxation. Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. Oxford. 2011. Pág. 127 – 136.

Velluzzi, V. *Le Clausole Generali. Semantica e Politica del Diritto*. Giuffrè. Milán. 2010.

Venables, V. «Abuse of Rights in EC Law» *EC Tax Journal*. 2002. Núm. 6. Pág. 119 y ss.

Villar Ezcurra, M. *Competencia fiscal lesiva y ayudas de Estado*, en Collado Yurrita, M. A. et al. *Internacionalización de las inversiones*. Bosch. Barcelona. 2009. Pág. 810 – 851.

Viboras Jiménez, J. A. «La elusión fiscal mediante Sociedades» *Revista Española de Derecho Financiero*. 1997. Núm. 15-16. Pág. 795 y ss.

Vogel, K. *Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law*. Kluwer. EFS. Núm. 2. Holanda. 1994.

Vogenauer, S. *The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law*, en De la Feria, R. y Vogenauer, S. *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?* Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law. Centre for Business Taxation. Oxford. 2011. Pág. 521 – 572.

Von Quitzow, C. M. *State Measures Distorting Free Competition in the EC*. Kluwer Law International. La Haya. 2001.

Wackernagel, J. *Die Steuerumgehung und ihre Verhütung*. Basel, Helbing & Lichtenhan, 1949.

Walz, R. W. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*.

Ward, D. A. «The Business Purpose Test and Abuse of Rights» *Diritto e Pratica tributaria*. 1985. I. Pág. 1253 y ss.

Wattel, P. J. *Fiscal Cohesion, Fiscal Territoriality and Preservation of the (balanced) allocation of Taxing Power, What is the different*, en Webber, D. *The Influence of European Law on Direct Taxation. Recent and Future Developments*. Kluwer Law International. Holanda. 2007.

Weber, D. *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedom. A study of the limitations under European Law to the prevention of Tax Avoidance*. Eucotax. Kluwer Law International. Amsterdam. 2005.

Weber, D. «Abuse of Law in European Tax Law: An Overview and Some Recent Trends in the Direct and Indirect Tax Case Law of the ECJ – Part 1» *European Taxation*. 2013. Núm. 6. Pág. 251 – 264.

Whatelet, M. *Un ejemplo de desencuentro: la fiscalidad directa (¿Un reto armonizador?)*, en Martínez de Velasco, J. H. y Zamora Zaragoza, F. J. *La articulación entre el Derecho de la Unión y los Derechos nacionales: algunas zonas de fricción*. Centro de Documentación Judicial. Consejo General del Poder Judicial. Madrid. 2007. Pág. 139 – 184.

Williams, D. W. *EC Tax Law*. Logman-European Law Series. Nueva York. 1998.

Wilson, D. y Wildasin, D. E. «Capital Tax Competition: Bane or Boon» *Journal of Public Economics*. 2004. Núm. 88. Pág. 1065 – 1091.

Zalasinski, A. «Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law» *Intertax*, 2007. Núm. 5. Pág. 310 – 321.

Zalasiński, A. «Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice» *Intertax*. Vol. 36. Núm. 4. 2008. Pág. 156 – 167.

Jurisprudencia

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- Sentencia de 5 de febrero de 1963, asunto *Van Gen*, causa C-26/62.
- Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto *Costa/E.N.E.L.*, causa C-6/64.
- Sentencia de 21 de junio de 1974, asunto *Reyners*, causa C-2/74.
- Sentencia de 11 de julio de 1974, asunto *Dassinville*, causa C- 8/74.
- Sentencia de 3 de diciembre de 1974, asunto *Van Binsbergen*, C-33/74.
- Sentencia de 4 de diciembre de 1974 , asunto *Van Duyn*, causa C-41/74.
- Sentencia de 26 de noviembre de 1975, asunto *Coenen*, causa C-39/75.
- Sentencia de 28 de octubre de 1975, asunto *Rutili*, causa C-36/75.
- Sentencia de 16 de diciembre de 1976, asunto *Rewe*, causa C-33/76.
- Sentencia de 16 de diciembre de 1976, asunto *Comet*, causa C- 45/76.
- Sentencia de 3 de marzo de 1977, asunto *Kerry Milk*, causa C-80/76.
- Sentencia de 11 de octubre de 1977, asunto *Cremer*, causa C-125/76.
- Sentencia de 7 de marzo de 1978, asunto *Simmenthal*, causa C-106/77.
- Sentencia de 7 de febrero de 1979, asunto *J. Knoors*, causa C-115/78.
- Sentencia de 20 de febrero de 1979, asunto *Rewe-Zentral AG* , causa C-120/78.
- Sentencia de 9 de diciembre de 1981, asunto *Comisión v. Italia*, causas C-193/80.
- Sentencia de 19 de enero de 1982, asunto *Becker*, causa C-8/81.
- Sentencia de 23 de marzo de 1982, asunto *Levin*, causa C-53/81.
- Sentencia de 5 de mayo de 1982, asunto *Gaston Schul*, causa C-15/81.
- Sentencia de 6 de octubre de 1982, asunto *CILFIT*, causa C-283/81.
- Sentencia de 9 de noviembre de 1983, asunto *San Giorgio*, causa C-199/82.
- Sentencia de 10 de abril de 1984, asunto *Von Colson y Kamann*, causa C-14/83.

- Sentencia de 10 de enero de 1985, asunto *Leclerc*, causa C-229/83.
- Sentencia de 28 de febrero de 1986, asunto *Comisión v. Francia*, causa C-270/83.
- Sentencia de 3 de julio de 1986, asunto *Lawrie Blum*, causa C-66/85.
- Sentencia de 10 de julio de 1986, asunto *Segers*, causa C-79/85.
- Sentencia de 15 de septiembre de 1987, asunto *Países Bajos v. Comisión*, causa C-326/85.
- Sentencia de 21 de junio de 1988, asunto *Lair*, causa C-39/86.
- Sentencia de 24 de marzo de 1988, asunto *Comisión v. Italia*, causa C-104/86.
- Sentencia de 12 de julio de 1988, asunto *Direct Cosmetic*, causa C-138/86.
- Sentencia de 23 de noviembre de 1988, asunto *Naturally Yours Cosmetics Ltd*, causa C-230/87.
- Sentencia de 27 de septiembre de 1988, asunto *Daily Mail*, causa C-81/87.
- Sentencia de 11 de julio de 1989, asunto *Hermann Schraeder*, causa C-265/87.
- Sentencia de 27 de septiembre de 1989, asunto *Van de Bijl*, causa C-130/88.
- Sentencia de 13 de diciembre de 1989, asunto *Grimaldi*, causa C-322/88.
- Sentencia de 8 de mayo de 1990, asunto *Biehl*, causa C-175/88.
- Sentencia de 3 de octubre de 1990, asunto *Bouchoucha*, causa C-61/89.
- Sentencia de 13 de noviembre de 1990, asunto *R v. Minister of Agriculture, Fisheries and Food ex parte Fedesa*, causa C-331/88.
- Sentencia de 25 de julio de 1991, asunto *Factortame Ltd and others*, causa C-221/89.
- Sentencia de 28 de enero de 1992, asunto *Bachman*, causa C-204/90.
- Sentencia de 28 de enero de 1992, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-300/90.
- Sentencia de 7 de julio de 1992, asunto *Singh*, causa C-370/90.
- Sentencia de 3 de febrero de 1993, asunto *Veronica*, causa C-148/91.
- Sentencia de 3 de marzo de 1993, asunto *General Milk Products*, causa C-8/92.

- Sentencia de 31 de marzo de 1993, asunto *Kraus*, causa C-19/92.
- Sentencia de 13 de julio de 1993, asunto *Commerzbanck*, causa C-330/91.
- Sentencia de 5 de octubre de 1994, asunto TV10, causa C-23/93.
- Sentencia de 14 de febrero de 1995, asunto *Schumacker*, causa C-279/93.
- Sentencia de 10 de mayo de 1995, asunto *Alpine Investments BV*, causa C-384/93.
- Sentencia de 11 de agosto de 1995, asunto *Wielocks*, causa C-80/94.
- Sentencia de 14 de noviembre de 1995, asunto *Svensson y Gustavsson*, causa C-484/93
- Sentencia de 30 de noviembre de 1995, asunto Gebhard, causas C-55/94.
- Sentencia de 14 de diciembre de 1995, asunto *Peterbroeck*, causa C-312/93.
- Sentencia de 14 de diciembre de 1995, asunto *Van Schijndel*, causa C-430/93.
- Sentencia de 15 de febrero de 1996, asunto *Duff*, causa C-63/93.
- Sentencia de 12 de marzo de 1996, asunto *Pafitis*, causa C-441/93.
- Sentencia de 2 de mayo de 1996, asunto Paletta II, causa C-206/94.
- Sentencia de 27 de junio de 1996, asunto *Asscher*, causa C-107/94.
- Sentencia de 17 de octubre de 1996, asunto *Denkavit*, causa C-283/94.
- Sentencia de 24 de octubre de 1996, asunto *Comisión v. Lisrestal y otros*, causa C-32/95.
- Sentencia de 15 de mayo de 1997, asunto *Futura Participations*, causa C-250/95.
- Sentencia de 3 de julio de 1997, asunto *Goldsmiths*, causa C-330/95.
- Sentencia de 17 de julio de 1997, asunto *Leur-Bloem*, causas C-28/93.
- Sentencia de 28 de abril de 1998, asunto *Decker*, causa C-120/95.
- Sentencia de 12 de mayo de 1998, asunto *Gilly*, causa C-336/96.
- Sentencia de 12 de mayo de 1998, asunto Kefalas, causa C-367/96.
- Sentencia de 16 de julio de 1998, asunto *ICI*, causa C-264/96.

- Sentencia de 9 de marzo de 1999, asunto *Centros Ltd.*, causa C-212/97.
- Sentencia de 8 de julio de 1999, asunto *Baxter*, causa C-254/97.
- Sentencia de 14 de octubre de 1999, asunto *Sandoz*, causa C-439/97.
- Sentencia de 26 de octubre de 1999, asunto *Eurowings*, causa C-294/97.
- Sentencia de 28 de octubre de 1999, asunto *Vestergaard*, causa C-55/98.
- Sentencia de 16 de septiembre de 1999, asunto *Kamp*, causa T-63/93.
- Sentencia de 21 de septiembre de 1999, asunto *Saint-Gobain*, causa C-307/97.
- Sentencia de 23 de marzo de 2000, asunto *Diamantis*, causa C-373/73.
- Sentencia de 13 de abril de 2000, asunto *Baars*, causa C-251/98.
- Sentencia de 6 de junio de 2000, asunto *Verkooijen*, causa C-35/98.
- Sentencia de 26 de septiembre de 2000, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-478/98.
- Sentencia de 12 de septiembre de 2000, asunto *Comisión v. Lisrestal*, causa C-462/98.
- Sentencia de 14 de diciembre de 2000, asunto *Emsland Stärke*, causa C-110/99.
- Sentencia de 8 de marzo de 2001, asunto *Skandia*, causa C-240/99.
- Sentencia de 21 de noviembre de 2001, asunto X e Y, causa C-436/00.
- Sentencia de 22 de noviembre de 2001, asunto *Países Bajos v. Consejo*, causa C-301/97.
- Sentencia de 15 de enero de 2002, asunto *Gottardo*, causa C- 55/00.
- Sentencia de 6 de marzo de 2002, asunto *Connolly v. Comisión*, causa C-274/99.
- Sentencia de 3 de octubre de 2002, asunto *Danner*, causa C-136/00.
- Sentencia de 5 de noviembre de 2002, asunto *Uberseering BV*, causa C-208/00.
- Sentencia de 21 de noviembre de 2002, asunto *X&Y AB*, causa C-436/00.
- Sentencia de 12 de diciembre de 2002, asunto *Lankhorst Hoorst*, causa C-324/00.
- Sentencia de 26 de junio de 2003, asunto *Skandia*, causa C-422/01.
- Sentencia de 9 de septiembre de 2003, asunto *Milk Marque*, causa C-137/00.

- Sentencia de 11 de septiembre de 2003, asunto *Walcher*, causa C-201/01.
- Sentencia de 18 de septiembre de 2003, asunto *Bosal Holding*, causa C-168/01.
- Sentencia de 23 de septiembre de 2003, asunto *Akrich*, causa C-109/01.
- Sentencia de 30 de septiembre de 2003, asunto *Inspire Art*, C-167/01.
- Sentencia de 6 de noviembre de 2003, asunto *Ninni-Orasche*, causa C-413/01.
- Sentencia de 11 de diciembre de 2003, asunto *Bouchoucha*, causa C-61/89.
- Sentencia de 11 de diciembre de 2003, asunto *Barbier*, C-364/01.
- Sentencia de 4 de marzo de 2004, asunto *Comisión v. Francia*, causa C-334/02.
- Sentencia de 11 de marzo de 2004, asunto *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02.
- Sentencia de 13 de marzo de 2004, asunto *Thin Cap*, causa C-524/04.
- Sentencia de 29 de abril de 2004, asunto *Gemeente Leusden y Holin Groep*, causa C-487/01 y C-7/02.
- Sentencia de 29 de abril de 2004, asunto *Sudholz*, causa C-17/01.
- Sentencia de 29 de abril de 2004, asunto *Gemeente Leusden y Halin Proep BV*, causas acumuladas C.487/01.
- Sentencia de 7 de septiembre de 2004, asunto *Mannine*, causa C-319/02.
- Sentencia de 19 de octubre de 2004, asunto *Zhu e Chen*, causa C-200/02.
- Sentencia de 3 de marzo de 2005, asunto *Fini*, causa C-32/03.
- Sentencia de 10 de marzo de 2005, asunto *Laboratoires Fournie*, causa C-39/04.
- Sentencia de 12 de mayo de 2005, asunto *RAL*, causa C-452/03.
- Sentencia de 12 de julio de 2005, asunto *Schemmp*, causa C-403/03.
- Sentencia de 11 de agosto de 2005, asunto *Wielockx*, causa C-80/94.
- Sentencia de 15 de septiembre de 2005, asunto *Comisión v. Dinamarca*, causa C-464/02.
- Sentencia de 11 de octubre de 2005, asunto *Elisa*, causa C-451/05.

- Sentencia de 13 de diciembre de 2005, asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03.
- Sentencia de 15 de diciembre de 2005, asunto *Nadin, Nadin Luz et Durré*, causa C-151/04 y C-152/04.
- Sentencia de 19 de enero de 2006, asunto *Bouanich*, causa C-265/04.
- Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto *Halifax*, causa C-255/02.
- Sentencia de 23 de febrero de 2006, asunto *Keller Holding*, causa C-471/04.
- Sentencia de 16 de marzo de 2006, asunto *Esland Stärke*, causa C-94/05.
- Sentencia de 6 de abril de 2006, asunto *Agip Petroli*, causa C-456/04.
- Sentencia de 2 de mayo de 2006, asunto *Eurofood IFSC Ltd.*, causa C-34/04.
- Sentencia de 6 de julio de 2006, asunto *Axel Kittel*, causa C-439/04 y 440/02.
- STJE de 16 de julio de 2006, asunto *Damseux*, causa C-128/08.
- Sentencia de 12 de septiembre de 2006, asunto *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04.
- Sentencia de 14 de septiembre de 2006, asunto *Stauffer*, causa C-386/04.
- Sentencia de 26 de septiembre del 2006, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-478/98.
- Sentencia de 3 de octubre de 2006, asunto *Scorpio*, causa C-290/04.
- Sentencia de 9 de noviembre de 2006, asunto *Comisión v. Bélgica*, causa C-433/04.
- Sentencia de 9 de noviembre de 2006, asunto *Turpeinen*, causa C- 520/04.
- Sentencia de 12 de diciembre de 2006, asunto *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, causa C-374/04.
- Sentencia de 11 de enero de 2007, asunto *Vonk Dairy Products*, causa C-279/05.
- Sentencia de 6 de marzo de 2007, asunto *Meilicke*, causa C-292/04.
- Sentencia de 13 de marzo de 2007, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group*, causa C-525/04.
- Sentencia de 29 de marzo de 2007, asunto *Rewe*, causa C-347/04.

- Sentencia de 5 de julio de 2007, asunto *Kofoed*, causa C-321/05.
- Sentencia de 18 de julio de 2007, asunto *Oy AA*, causa C-231/05.
- Sentencia de 27 de septiembre de 2007, asunto *Twoh International*, causa C-184/05.
- Sentencia de 11 de octubre de 2007, asunto *Elisa*, causa C-451/05.
- Sentencia de 8 de noviembre de 2007, asunto *Amurta SGPS*, causa C-370/05.
- Sentencia de 13 de diciembre de 2007, asunto *Thin Cap*, causa C-524/04.
- Sentencia de 18 de diciembre de 2007, asunto *A*, causa C-101/05.
- Sentencia de 21 de febrero de 2008, asunto *Part Service*, causa C-425/06.
- Sentencia de 28 de febrero de 2008, asunto *Deutsche Shell*, causa C-293/06.
- Sentencia de 10 de abril de 2008, asunto *Marks & Spencer*, causa C-309/06.
- Sentencia de 22 de mayo de 2008, asunto *Amplisientifica*, causa C-162/07.
- Sentencia de 25 de julio de 2008, asunto *Metock*, causa C-127/08.
- Sentencia de 18 de diciembre de 2008, asunto *Sopropé*, causa C-349/07.
- Sentencia de 18 de diciembre de 2008, asunto *Banck of Scotland*, causa C-488/07.
- Sentencia de 27 de enero de 2009, asunto *Persche*, causa C-318/07.
- Sentencia de 29 de abril de 2004, asunto *Pusa*, causa C-224/02.
- Sentencia de 11 de junio de 2009, asunto *X*, causas acumuladas C-155/08 y C-157/08.
- Sentencia de 3 de septiembre de 2009, asunto *Fallimento Olimpiclub*, causa C-2/08.
- Sentencia de 10 de septiembre de 2009, asunto *Plantanol*, causa C-201/08.
- Sentencia de 17 de septiembre de 2009, *Glaxo Wellcome*, causa C-182/08.
- Sentencia de 6 de octubre de 2009, asunto *Comisión v. España*, causa C-153/08.
- Sentencia de 29 de octubre de 2009, asunto *Pontin*, causa C-63/08.
- Sentencia de 21 de enero de 2010, asunto *SGI*, causa C-311/08.
- Sentencia de 22 de diciembre de 2010, asunto *Weald Leasing*, causa C-103/09.
- Sentencia de 22 de diciembre de 2010, asunto *RBS Deutschland Holding*, C-277/09.

- Sentencia de 29 de marzo de 2012, asunto *3M Italia*, causa C-417/10.
- Auto del de 29 de marzo de 2012, asunto *Safilo*, causa C-529/10.
- Sentencia de 5 de julio de 2012, asunto *SIAT*, causa C-318/10.
- Sentencia de 13 de noviembre de 2012, asunto *Test Claimants in the FII Group Litigation*, causa C-35/11.
- Sentencia de 20 de junio de 2013, asunto *Ocean Finance*, causa C-653/11.
- Sentencia de 3 de octubre de 2013, asunto *Itelcar*, causa C-282/12.
- Sentencia de 1 de abril de 2014, asunto *Felizstow Dock*, causa C-80/12.

Conclusiones del abogado general del TJUE

- Conclusiones del Abogado General Roemer en el asunto *Duraffour v. Consejo*, causa C- 18/79, de fecha 16 de junio de 1971; asunto *Aktien v. Consejo*, causa C-5/71, de fecha 2 de diciembre de 1971; y asunto *Werhan v. Consejo*, causa C-63-69/72, de fecha de 13 de noviembre de 1973.
- Conclusiones del Abogado General Jacobs de fecha 17 de septiembre de 1996, asunto *De Agostini*, causa C-34/95, 35/95 y 36/95
- Conclusiones del Abogado General Tesauro de 12 de mayo de 1998, asunto *Kefalas*, causa C-367/96.
- Conclusiones del Abogado General La Pergola de fecha 16 de julio de 1998, asunto *Centros*, causa C-212/97.
- Conclusiones del Abogado General Saggio de fecha 28 de octubre de 1999, en el asunto *Diamantis*, causa C-373/97.
- Conclusiones del Abogado General Saggio de 23 de marzo de 2000, asunto *Dionysios Diamantis v. Elliniko Dimosio e Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE*, causa C-373/97.

- Conclusiones del Abogado General Alber de fecha 16 de mayo de 2000, en el asunto *Emsland Stärke*, causa C-110/99.
- Conclusiones del Abogado General Maduro de 7 de abril de 2005, en el asunto *Marks & Spencer*, causa C-446/03.
- Conclusiones del Abogado General Kokott de fecha 17 de marzo de 2005, en el asunto *Central Property*, causa C-63/4.
- Conclusiones del Abogado General Kokott, de 30 de marzo de 2006, asunto *N*, causa C-470/04.
- Conclusiones del Abogado General Maduro de 7 de abril de 2005, asunto *Halifax*, causa C-255/02.
- Conclusiones del Abogado General Léger de fecha 2 de mayo de 2006, asunto *Cadbury Schweppes*, C-196/04.
- Conclusiones del Abogado General Sharpston, de 7 de junio de 2006, asunto *Vonk Dairy Products BV*, causa C-279/05.
- Conclusiones del Abogado General Geelhoed, de 29 de junio de 2006, asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, causa C-524/04.
- Conclusiones del Abogado General Kokott, de 12 de septiembre de 2006, asunto *Oy AA*, causa C- 231/05.
- Conclusiones del Abogado General Mengozzi, de 29 de marzo de 2007, en el asunto *Columbus*, causa C-298/05.
- Conclusiones del Abogado General Yves Bot, de 9 de julio de 2009, asunto *Glaxo Wellcome GmbH & Co. v. Finanzamt München II*, causa C-182/08.

España

Tribunal Constitucional

- Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre (RTC 1981, 37).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983, de 4 de febrero (RTC 1983, 6).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1984, de 27 de junio (RTC 1984, 75).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984 de 26 de noviembre (RTC 1984, 110).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre (RTC 1985, 179).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero (RTC 1987, 19).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo (RTC 1987, 37).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 133/1987 de 21 de julio (RTC 1987, 133).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril (RTC 1990, 76).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 53/1994 de 24 de febrero (RTC 1994, 53).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 50/1995 de 23 de febrero (RTC 1995, 50).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre (RTC 1995, 185).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre (RTC 1996, 173).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 14/1997, de 28 de enero (RTC 1997, 14).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 142/1999, de 22 de julio (RTC 1999, 142).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 209/1999, de 29 de noviembre (RTC 1999, 209).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 13 de diciembre (RTC 1999, 233).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 33/2000, de 14 de febrero (RTC 2000, 33).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000, de 17 de febrero (RTC 2000/46).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 106/2000, de 4 de mayo (RTC 2000/106).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 121/2005, de 10 de mayo (RTC 2005/121).

- Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2003, de 27 de marzo (RTC 2003, 63).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 150/2003, de 15 de julio (RTC 2003/150).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 19 de mayo (RTC 2005, 120).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 189/2005, de 7 de julio (RTC 2005, 189).
- Sentencia del Tribunal Constitucional 48/2006, de 13 de febrero (RTC 2006, 48).

Tribunal Supremo

- Sentencia de 22 de marzo de 1996 (RJ 1996, 2684).
- Sentencia de 30 de marzo de 1999 (RJ 1999, 2959).
- Sentencia de 27 de enero de 2002 (RJ 2010, 3170).
- Sentencia de 2 de noviembre de 2002 (RJ 2003, 1025).
- Sentencia de 11 de julio de 2003 (RJ 2003, 6395).
- Sentencia de 24 de mayo de 2003 (RJ 2003, 6281).
- Sentencia de 28 de noviembre de 2003 (RJ 2004, 91).
- Sentencia de 6 de junio de 2008 (RJ 2008, 5827).
- Sentencia de 6 de marzo de 2009 (RJ 2009, 2839).
- Sentencia de 18 de marzo de 2009 (RJ 2009, 1706).
- Sentencia de 18 de marzo de 2009 (RJ 2009, 1707).
- Sentencia de 18 de marzo de 2009 (RJ 2009, 2280).
- Sentencia de 29 de abril de 2010 (RJ 2011/941).
- Sentencia de 6 de mayo de 2010 (RJ 2010, 3594).
- Sentencia de 17 de febrero de 2011 (RJ 2001, 1522).
- Sentencia de 3 de marzo de 2011 (RJ 2006, 4699)
- Sentencia de 30 de mayo de 2011 (TJ 2011, 4838).
- Sentencia de 19 de enero de 2012 (RJ 2012, 3622).

- Sentencia de 22 de marzo de 2012 (RJ 2012, 5517).
- Sentencia de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2009, 6231).
- Sentencia de 6 de noviembre de 2013 (RJ 2013, 8056).
- Sentencia de 14 de noviembre de 2013 (RJ 2014, 452).
- Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (RJ 2014, 102).
- Sentencia de 4 de julio de 2014 (RJ 2014, 3538).
- Sentencia de 5 de febrero de 2015 (RJ 4075, 2013).
- Sentencia de 9 de febrero de 2015 (RJ 2015/902).
- Sentencia de 9 de febrero de 2015 (RJ 2015/903).
- Sentencia de 19 de febrero de 2015 (RJ 2015, 418).
- Sentencia de 26 de febrero de 2015 (RJ 2015, 1281).

Audiencia Nacional

- Sentencia de 19 de febrero de 2004 (JT 2004, 1033).
- Sentencia de 1 de abril de 2004 (JT 2004, 1042).
- Sentencia de 13 de mayo de 2004 (JT 2004, 1074).
- Sentencia de 20 de mayo de 2004 (JT 2004, 1081).
- Sentencia de 23 de septiembre de 2004 (JUR 2004, 286828).
- Sentencia de 30 de septiembre de 2004 (JT 2004, 1575).
- Sentencia de 4 de noviembre de 2004 (JT 2005, 248).
- Sentencia de 4 de diciembre de 2006 (JT 2006, 293).
- Sentencia de 1 de marzo de 2007 (JUR 2007, 109710).
- Sentencia de 25 de julio de 2007 (JT 2007, 1153).

Tribunal Económico Administrativo Central

- Resolución de 22 de diciembre de 2000.
- Resolución de 19 de enero de 2001.
- Resolución de 20 de julio de 2001.
- Resolución de 25 de abril de 2003.
- Resolución de 12 de marzo de 2008.
- Resolución de 23 de marzo de 2010

Italia

Tribunal Constitucional italiano

- Sentencia de 16 de enero de 1957, núm. 4.
- Sentencia de 26 de enero de 1957, núm. 30
- Sentencia de 18 de marzo de 1957, núm. 47.
- Sentencia de 16 de junio de 1959, núm. 36.
- Sentencia de 27 de junio de 1959, núm. 36.
- Sentencia de 6 de julio de 1960, número 51.
- Sentencia de 11 de julio de 1961, núm. 40.
- Sentencia de 30 de julio de 1962, número 2.
- Sentencia de 4 de mayo de 1966, núm. 48.
- Sentencia 23 de enero de 1986, número 34.
- Sentencia de 5 de febrero de 1986, número 34.
- Sentencia de 5 de mayo de 1988, núm. 182.
- Sentencia de 17 de julio de 2000, núm. 293.
- Sentencia de 27 de julio de 2001, número 323.

- Sentencia 28 de diciembre de 2001, núm. 435.
- Sentencia de 5 de abril de 2002, núm. 92.

Corte de Casación italiana

- Sentencia de 1 de febrero de 2001, núm. 11352.
- Sentencia de 21 de octubre de 2001, núm. 20398.
- Sentencia de 25 de marzo de 2003, núm. 4317.
- Sentencia de 6 de noviembre de 2003, núm. 7080.
- Sentencia de 13 de enero de 2004, núm. 5.
- Sentencia de 29 de julio de 2004, núm. 14515.
- Sentencia de 29 de marzo de 2005, núm. 21221.
- Sentencia de 29 de abril de 2005, núm. 20938.
- Sentencia de 12 de mayo de 2005, núm. 20.816.
- Sentencia de 26 de octubre de 2005 núm. 20816.
- Sentencia de 14 de noviembre de 2005 núm. 22932.
- Sentencia de 29 de septiembre de 2006, núm. 21221.
- Sentencia 14 de junio de 2007, núm. 190.
- Sentencia de 4 de abril de 2008 núm. 8772.
- Sentencia de 21 de abril de 2008 núm. 10257.
- Sentencia de 17 de octubre de 2008, núm. 25374.
- Sentencia de 2 de noviembre de 2008, núm. 30057.
- Sentencia de 17 de diciembre de 2008, núm. 1465.
- Sentencia de 18 de septiembre de 2009, núm. 20106.
- Sentencia de 12 de noviembre de 2010, núm. 2294.
- Sentencia de 30 de noviembre de 2011, núm. 25537.

- Sentencia de 4 de abril de 2012, núm. 5402.
- Sentencia de 28 de junio de 2012, núm. 108

Reino Unido

- House of Lords Latilla v. Inland Revenue Commissioners, Lord Simon (1943) AC 377.
- House of Lords IRC v. Duke of Westminster (1936) 19 TC 490, [1936] AC 1.
- House of Lords W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners, Eilbeck (Inspector of Taxes) v. Rawling [1981] A.C. 300. (HL).
- House of Lords IRC v. Burmah Oil Co Ltd. (1982) STC 30, [1981] TR 535.
- House of Lords Furniss v. Dawson (1984) AC 474 (HL).
- House of Lords Craven v. White (1989) AC 398.
- House of Lords Ensign Tankers (Leasing) Ltd. v. Stokes [1992] 1^a A.C. 655.
- House of Lords McNiven (her Majesty's Inspector of Taxes) v. Westmoreland Investments Limited (2001) UKHL 6.
- House of Lords Barclays Mercantile Business Finance Limited v. Mawson (2004) UKHL 51.
- House of Lords Inland Revenue Commissioners v. Scottish Provident Institution (2004) UKHL 52.

Francia

- Resolución de la Cour de Cassation de 14 de abril de 1988, núm. 86-19.079 RJF 2/89.
- Opinion del Commissaire du Gouvernement Lobry en Conseil d'Etat. Núm. 19079 plén RJF 9/8 Núm. 787.
- Decisión del Conseil Constitutionnel francese núm. 2013 – 685 DC del 29 de diciembre de 2013, disponible en <http://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2013/2013-685-dc/decision-n-2013-685-dc-du-29-decembre-2013.139024.html>

Alemania

- Sentencia del Tribunal Federal de Finanzas B. Verf. G. 9, 237. BundesfinanzHof. 1951. 55. 449.
- Sentencia del BundesfinanzHof 55, 449.
- Sentencia del Bundesfinanzhof de 20 de marzo de 2003 (I R 38/00).
- Sentencia del Bundesfinanzhof de 23 de octubre de 2002 (I R 39/01).
- Sentencia del Bundesfinanzhof de 20 de marzo de 2002 (I R 63/99).
- Sentencia del Bundesfinanzhof de 25 de febrero de 2004 (I R 42/02).
- Sentencia del Bundesfinanzhof de 9 de noviembre de 2006 (V R 43/04).

Estados Unidos

- Sentencia del Tribunal Supremo Norteamericano 293, US, 465. Asunto: Gregory v. Helvering (1935).
- Sentencia del Tribunal Supremo Norteamericano con referencia 302 US 609 (1938) asunto *Minnesota Tea Co. v. Helvering*
- Sentencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norte América de 12 de marzo de 1945, con referencia CO 324 US 331, 334 (1945), asunto *Commissioner v. Court Holding Co.*
- Internal Revenue v. Newman (1947) 159 F 2d 848.
- Sentencia de la Corte de Apelación de los Estados Unidos de 4 de octubre de 1949, sobre el caso *Commissioner v. Transport Trading & Terminal Corp.*
- Sentencia del Tribunal Supremo Norteamericano *Knestch v. United States*, 364 U.S. 361 (1960), *aff'g* 272 F.2d 200 (2d Circ).
- Sentencia del Tribunal Supremo Norteamericano de 7 de noviembre de 1988, asunto *Commissioner v. Clark*, con referencia 489 U.S. 726 (1989).

Normativa y documentos oficiales

Directivas Europeas

- Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes.
- Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.
- Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.
- Directiva 2006/112/CE. DO L 347 de 11 de diciembre de 2006, sobre *sistema común del impuesto sobre el valor añadido*.
- Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio de una SEA o una SCE de un Estado miembro a otro (versión codificada).
- Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DOUE L 64 de 11 de marzo).
- Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Común Consolidada (BICC) de 16 de marzo de 2011. COM(2011) 121 final.
- Directiva 2011/96/UE del Consejo de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

- Modificación de la Directiva 2011/16/EU Matriz-Filial de fecha 9 de diciembre de 2014.
- Directiva (UE) 2015/121, del Consejo, de 27 de enero de 2015, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.
- Propuesta de Directiva del Consejo sobre *laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*. Bruselas, 28 de enero de 2016. COM(2016) final. 2016/0011 (CMS)

Documentos Oficiales Europeos

- Resolución del Consejo de 10 de febrero de 1975, sobre *Las medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacional*. DOC C-35 del 14 de febrero de 1975.
- Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation. Ruding Report. Office for Official Publication of the European Community. 1992.
- The Institute for Fiscal Studies. *Tax Avoidance: A report by the Tax Law Review Committee*. 1997. Noviembre.
- *European Tax Survey*. Taxation Papers. Working paper 2004. Núm. 3. Comisión Europea. 2004. Versión on-line disponible en: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm
- Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre *Contribución de las políticas fiscal y aduanera a la estrategia de Lisboa*, de 25 de octubre de 2005. COM(2005)532 final.

- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre *La aplicación de las medidas anti-abuso en áreas de fiscalidad directa – en la UE y en relación a terceros países*, de 10 de diciembre de 2007. COM(2007) 785 final.
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, sobre *la necesidad de desarrollar una estrategia coordinada para mejorar la lucha contra el fraude fiscal*, de 31 de mayo de 2006. COM(2006) 254 final.
- European Parliament Report de 28 de Junio de 2007 sobre *Institutional and legal implications of the use of “soft law” instruments*, elaborado por Ortega Medina, M. Disponible en <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A6-2007-0259&language=EN>.
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo sobre *Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa – dentro de la UE y en relación con terceros países*, de 10 de diciembre de 2007, COM(2007)785 final.
- Confédération Fiscale Européenne (CFE) «Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuso in European Law, base don the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law» *European Taxation*. 2008. Núm. 33.
- Resolución del Parlamento Europeo, de 2 de septiembre de 2008, sobre una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal (2008/2033(INI)).
- Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo sobre *Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal*, de 28 de abril de 2009. COM(2009) 201 final.

- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre *Fiscalidad y Desarrollo, Cooperación con países en desarrollo para proover la buena gobernanza en asunto fiscales*, de 21 de abril de 2010. COM(2010) 163 final.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, sobre *Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas*, de 25 de octubre de 2011. COM(2011) 681 final.
- Comité Económico y Social Europeo, *Tax and financial havens: a treat to the EU's internal market*, de 24 de mayo de 2012.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre *formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países*, de 27 de junio de 2012. COM(2012) 351 final.
- European Commission Recommendation *Communication from the Commission to the European Parliamente and the Council*. COM(2012)722, de 6 de diciembre de 2012, *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre *Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal*, de 6 de diciembre de 2012. COM(2012) 722 final.
- Recomendación de la Comisión Europea sobre *Planificación Fiscal Agresiva* de 6 de diciembre de 2012. C(2012)8806.
- Parlamento Europeo, documento *Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens*, de 2 de mayo de 2013.
- Consejo Europeo sobre *conclusions on tax evasion and tax fraud*, de 14 de mayo de 2013.

- Platform for Tax Good Governance. Discussion paper on General Anti-Abuse Rules (GAAR) Meeting of 19 December 2014. Bruselas 2014. DOC: Platform/12/2014/EN.
- Comunicación de la Comisión Europeo al Parlamento y al Consejo sobre *Transparencia en la lucha contra la elusión y evasión fiscal*, de fecha 18 de marzo de 2015. DOM(2015) 136 final.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre *Anti-Tax Avoidance Package: Next steps towards delivering effective taxation and greater tax transparency in the EU*. Bruselas, 28 de enero de 2016. COM(2016) 23 final.

Documentos OCDE

- *L'évasion et la fraude fiscale internationales*. Quatre études. 1967.
- Informe del Comité de Asuntos Fiscales de 1980 sobre *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*.
- *International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies*. 1987.
- Harmful Tax Competition. An emergin global issue. 1998.
- *Tax burdens on labour income continue to rise across the OECD*, de 11 de abril de 2014, disponible en: <http://www.oecd.org/newsroom/tax-burdens-on-labour-income-continue-to-rise-across-the-oecd.htm>
- *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*. Marzo 2012.
- Borrador de la Acción núm. 6 del proyecto BEPS sobre: *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, de 14 de marzo de 2014.
- OECD (2015) *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. Action 6 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. París. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>

Normativa española

- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Informe del Consejo de Estado sobre el Proyecto de reforma parcial de la LGT, núm. 130/2015, de fecha 9 de abril de 2015.
- Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Normativa italiana

- *Legge* 27 luglio 2000, num. 212. Statuto dei Diritti del Contribuente.
- Legge delega num. 5291 presentata el 15 de junio de 2012 y aprobada por la Cámara el 12 de octubre de 2012.
- Legge de 11 de marzo de 2014, núm. 23, disponible en la *Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana* de 12 de marzo de 2014 núm. 59.
- Decreto Legislativo 5 de agosto de 2015, n. 128, *Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione delle articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23.*

Normativa británica

- Tax Law Review Committee. *Tax Avoidance*. Noviembre de 1997. Londres.
- U.K. Inland Revenue, *A General Anti-Avoidance Rule for Direct Taxes: Consultative Document*. Londres. 1998.
- Tax Law Review Committee. *A General Anti-Avoidance Rules for Direct Taxes. A response to the Inland Revenue's Consultative Documents*. Febrero de 1999. Londres.

- HM Treasury. HM Revenue and Customs *The new approach to tax policy making: a responde to the consultation*. Diciembre 2010.
- Report by Graham Aaronson QC. *GAAR Study. A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*. 11 de noviembre de 2011. Londres.
- *Autumn Statement*. HM Treasury. 2012. Cm 8480 December 2012. Párrafo 1.178. Disponible en https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/221550/autumn_statement_2012_complete.pdf
- Finance Act 2013, Part. 5. Schedule 43. Seccion. 209. Disponible en <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>
- *Measuring Tax Gaps 2014*. HMRC. Octubre 2014.
- HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance (With effect from 30 January 2015 – not subject to Advisory Panel approval). Part E – GAAR procedure. Disponible en: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/399273/4_HMRC_GAAR_Guidance_Part_E_with_effect_from_XX_November_2014.pdf

