

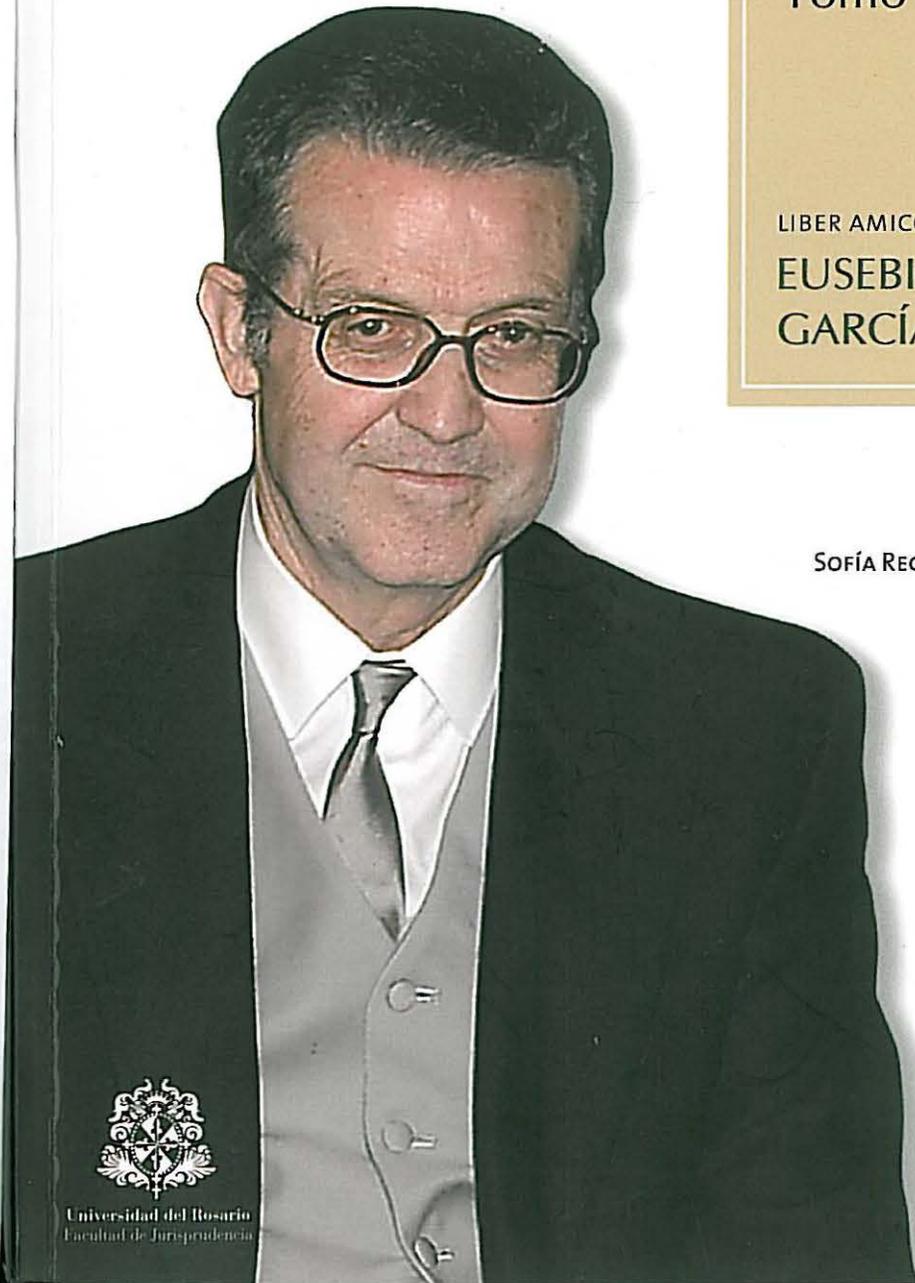
LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO INSPIRADAS POR UN MAESTRO

Tomo I

LIBER AMICORUM EN HOMENAJE A
EUSEBIO GONZÁLEZ
GARCÍA

LUCY CRUZ DE QUIÑONES
DIRECTORA ACADÉMICA

SOFÍA REGUEROS DE LADRÓN DE GUEVARA
GERMÁN PARDO CARRERO
FABIO LONDOÑO GUTIÉRREZ
COORDINADORES ACADÉMICOS



Universidad del Rosario
Facultad de Jurisprudencia



ICDT



COLECCIÓN INSTITUCIONAL

© 2010 Editorial Universidad del Rosario

© 2010 Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario,
Facultad de Jurisprudencia

© 2010 Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT–

© 2010 Lucy Cruz de Quíñones, Sofía Regueros de Ladrón de Guevara, Germán Pardo Carrero, Fabio Londoño Gutiérrez, José María Lago Montero, Manuel Pires, Andrea Amatucci, Ernesto Lejeune, Eugenio Simón, José Luis Pérez de Ayala, José Ignacio Sánchez Macías, Víctor Uckmar, Sitali Torruco Salcedo, Juan Ignacio Moreno Fernández, Rafael Vergara Sandoval, Reynaldo Balladares Saballos, Juan Enrique Varona Alabern, Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, Nora Beatriz Lifschitz, Juan Guillermo Ruiz, Mario Noel Criales, José Osvaldo Casás, María del Pilar Abella Mancera, María de los Ángeles González Luna, Mirlo Matías de la Cruz, Fabio Londoño Gutiérrez, Pollyana Mayer, Nina Aguiar, Blanca Torres Espinosa, Paulo de Barros Carvalho, Manuel Pires, Javier Pérez Arraíz, Patricia López López, María Teresa González Martínez, Fernando Serrano Antón, Jesús Sol Gil, Álvaro Villegas Aldazosa

ISBN: 978-958-738-081-1

Primera edición: Bogotá, D.C., febrero de 2010

Corrección de estilo: Nathalia Herrera

Diagramación: Precolombi EU

Diseño de cubierta: Ángel David Reyes

Impresión: Xprees Estudio Gráfico y Digital

Editorial Universidad del Rosario

Carrera 7 N° 13-41, oficina 501, Tel.: 297 02 00, ext. 7724

editorial@urosario.edu.co

Todos los derechos reservados.

Esta obra no puede ser reproducida sin el permiso previo escrito
de la Editorial Universidad del Rosario y del ICDT

Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: *Liber Amicorum* en homenaje
a don Eusebio González García / Tomo I / Editores académicos.

—Facultad de Jurisprudencia. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2010.
708p.—(Colección Institucional).

ISBN: 978-958-738-081-1

Derecho fiscal / Obligación tributaria / Impuestos / Principios de derecho tributario
/ I. Título. / II. Serie.

343.04 SCDD 20

Impreso y hecho en Colombia

Printed and made in Colombia

El fraude a la ley fiscal en el derecho europeo, visto a la luz de las concepciones de la Escuela de Salamanca

Nina Aguiar*

SUMARIO. 1. Justificación del título y del tema. 2. El fenómeno de la “economía de impuesto” y sus variadas formas. 3. Algunas formas de combate a la elusión fiscal en el ámbito doméstico típicas de los sistemas civilistas. 3.1. El fraude a la ley tributaria. 3.2. Abuso de derecho. 3.3. Cláusulas antielusivas específicas. 4. Las condiciones particulares de la problemática de la elusión fiscal en el contexto del derecho comunitario europeo. 4.1. El marco esencial del derecho comunitario europeo. 5. La vertiente internacional de la elusión fiscal en el mercado comunitario. 6. La vertiente nacional de la elusión fiscal en el derecho comunitario. 7. La terminología empleada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. 8. Conclusiones.

1. Justificación del título y del tema

En este breve estudio nos proponemos acercarnos a la problemática que designamos “fraude a la ley fiscal en el derecho europeo”. Para introducir el tema quizás fuera recomendable emplear un término más ecléctico, como sería el de “elusión fiscal”, que por otra parte es bastante más común en la doctrina comunitaria.¹ Pero, en una obra

* Investigadora en el CIJE, Centro de Investigación Jurídico-Económica de la Facultad de Derecho de la Universidad de Porto. Profesora adjunta en el Instituto Politécnico de Bragança (Portugal). Doctora en derecho por la Universidad de Salamanca. La autora agradece a la doctora María Ángeles García Frías, de la Facultad de Derecho de la Universidad de Salamanca, la revisión de este artículo, resaltando que todas las opiniones e interpretaciones manifestadas son de la entera y exclusiva responsabilidad de la autora. La autora agradece también al doctor João Félix Nogueira, investigador pos-doctoral en el instituto de Derecho Tributario Internacional e Austríaco de Viena, Austria, por la ayuda prestada.

¹ Por ejemplo, PALAO TABOADA, C.: *Aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Madrid, Lex Nova, 2009; WEBER, D.: *Tax avoidance and the EC treaty freedoms*, La Haya, Kluwer Law International, 2005; DE BROE, L.: *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*, vol. 14 de Doctoral Series, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2008, p. 804.

de homenaje al profesor Eusebio González, sería un gran error empezar ignorando las palabras del gran maestro a propósito de este y de otros términos similares:

La conducta descrita en primer lugar podría con propiedad designarse con el nombre de elusión, en cuanto que con ella se elude el hecho imponible. Sin embargo, es necesario añadir acto seguido que el nombre aparece precedido de una larga historia de equívocos. [...] [L]a elusión o es una conducta lícita amparada por el ordenamiento, en cuyo caso no se ve la necesidad de atribuirle un nombre específico, o es una conducta que, amparándose en la letra de un precepto pretende burlar el espíritu (la *ratio legis*) de ese u otro precepto del ordenamiento. Este modo de proceder recibe desde hace siglos nombres específicos dentro del mundo del derecho, y no existen razones que aconsejen cambiar su designación dentro del derecho tributario. Nos estamos refiriendo, como es obvio, a conceptos tales como los de abuso del derecho, abuso de las formas jurídicas, fraude a la ley, negocio indirecto y simulación [...]. Es decir, a conceptos en los que frecuentemente suele aparecer una discordancia entre medios y fines, entre contenido y forma, entre la intención de las partes y el camino elegido para hacer efectiva esa intención; conceptos, en suma, en los que en todos ellos quiebra el principio de la buena fe, so pretexto de ensalzar la libertad de pactos.²

Por esta razón, empezamos por elegir el término fraude a la ley y reservamos para más tarde el debate en torno a una opción terminológica.

En los últimos diez años, el tema del fraude a la ley tributaria irrumpió súbitamente en la escena del derecho comunitario europeo.³ Como en muchas otras áreas del derecho europeo, la cuestión del fraude a la ley fiscal, de su prevención por parte de los Estados miembros y de la conformidad de las medidas antielusivas con los principios del derecho comunitario europeo, se ha revelado llena de dificultades. Uno de esos problemas conecta con la identificación de los criterios que permitan determinar cuándo una conducta adoptada por el contribuyente es verdaderamente elusiva de la norma tributaria y distinguirla de los comportamientos que traducen opciones legítimas de planificación fiscal.

A primera vista se trata de una cuestión ya clásica, además bastante desarrollada desde el punto de vista doctrinal,⁴ dentro del derecho tributario de los Estados. Pero

² GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia", en *Responsa Iurisprutorum Digesta*, vol. III, Salamanca, 2002, pp. 151 a 195.

³ Vg. BARENTS, R.: *Directory of Eu Case Law on Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2009, en particular pp. 49 et seq; WEBER, D.: *Tax avoidance and the EC treaty freedoms*, La Haya, Kluwer Law International, 2005; CERIONI, L.: *EU corporate law and EU company tax law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2007.

⁴ Se pueden citar entre la bibliografía más reciente y más comprensiva sobre el tema: GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, Cizur Menor, Aranzadi, 2001; PALAO TA-

en realidad presenta muchos matices originales -y por ello no se resuelve fácilmente a la luz de los planteamientos doctrinales más generalizados-, relacionados con los aspectos específicos del derecho comunitario europeo.

El carácter peculiar del fraude a la ley fiscal en el ámbito del mercado común deriva del hecho que las medidas que los Estados han adoptado tradicionalmente para controlar la elusión fiscal implican a menudo restricciones de algún tipo para las transacciones internacionales, que, como tales, vulneran las libertades de circulación consagradas en el mercado común.⁵ En la hipótesis más frecuente, la restricción de una o más libertades de circulación resulta de una medida legislativa que contiene una discriminación por razón de la residencia o no residencia, de alguna de las entidades implicadas en la operación, en el territorio del Estado que ejerce el poder tributario.

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, si una medida antifraude a la ley fiscal contiene una discriminación directa o indirecta⁶ o, por otro motivo, constituye una restricción de una o más libertades de circulación,⁷ la

BOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Madrid, Lex Nova, 2009; SILDANHA SANCHES, J. L.: *Os limites do planeamento fiscal - Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006; PISTONE, P.: "L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva", en *Rivista di Diritto Tributario*, núm. 1, Milano, 2007, p. 17 a 26; RUIZ ALMENDRAL, V.: *Fraude ley tributaria a examen*, Cizur Menor, Aranzadi, 2006.

⁵ De esta forma se puede decir, con GREGGI, M.: "Avoidance and abus de droit: The European approach in tax law", en *Journal of Tax Research*, núm. 1, Sidney, junio de 2006, pp. 37, que las libertades de circulación establecidas en el TCE forman en límite normativo exterior necesario para que se pueda plantear el problema del abuso, tanto del derecho del contribuyente a ejercer dichas libertades de circulación, ya que este ejercicio estaría limitado por la finalidad legal de las mismas libertades; como del poder tributario del Estado, que tampoco puede ejercer este poder restringiendo desproporcionadamente las libertades de circulación.

⁶ El TJCE ha afirmado la prohibición de la discriminación, tanto directa como indirecta, en medidas fiscales en numerosas sentencias, de las que se apunta como siendo la primera la sentencia pronunciada en el caso *Schumacker* (asunto C-279/93 Finanzamt Köln-Alstadt v Roland Schumacker, 1995, ECR I-225); pero la prohibición de una discriminación no justificada fue el centro de muchas sentencias posteriores, como las sentencias: *Denkavit Internacional* C-170-05, 2006, ECR I-11949; *Thin Cap Group Litigation* C-534-04, 2007, ECR I-2107; etc.

⁷ Realmente, el TCE no prohíbe únicamente la discriminación entre nacionales de distintos Estados-miembros, sino que prohíbe igualmente las "restricciones a las libertades de circulación". En su jurisprudencia sobre materias tributarias, el Tribunal casi siempre intenta demostrar que no sólo existe una discriminación como esa discriminación provoca una restricción de algunas de las libertades de circulación (v.g. el asunto *Cadbury Schweppes plc v IRC*, C-196/04 2006, ECR I-7995. Sobre la argumentación en torno al concepto de restricción en este caso, TAYLOR, D. y SYKE, L.: "Controlled foreign companies and foreign profits", en *British Tax Review*, núm. 5, Londres, 2007, p. 616). Pero, como advierte MASON, R.: "Made in America for European tax: the internal consistency test", en *Boston College Law Review*, núm. 4, Boston, 2008, p. 1285, la "doctrina de las restricciones" del Tribunal está todavía poco desarrollada y no está claro en qué medida podría acrecentar alguna cosa al principio de no discriminación. Por otro lado, hubo ya casos, *Futura Participations S.A v Adm. des Contributions*,/ *Singer* 1997 ECR I-2471, aunque son en muy escaso número, en los que el Tribunal formó su decisión exclusivamente sobre el concepto de "prohibición de restricción". Sobre el punto KOFLER, G.: "Most-favoured-nation treatment in direct

medida sólo puede ser compatible con el Tratado si la norma incide específicamente y exclusivamente sobre situaciones de práctica abusiva y sobre ninguna más.⁸ Basándose en esta línea de entendimiento, el Tribunal de Justicia sigue como línea argumental, siempre que se plantea una cuestión de compatibilidad de una medida anti-abusiva con el derecho comunitario europeo, el difícil camino de analizar si en el supuesto concreto la situación afectada por la norma es una situación de práctica abusiva. Pero el Tribunal lo ha hecho, en la mayoría de los supuestos, de una manera casuística, basándose en diferentes criterios que va aplicando alternativamente, conduciendo en ocasiones a resultados no del todo coherentes.

El problema de la elusión fiscal y de su contención en el contexto europeo es, por lo tanto, un problema de calificación jurídica. Precisamente los problemas de calificación jurídica, en materia de fraude a la ley fiscal, o más ampliamente de elusión fiscal, han estado en el centro de las preocupaciones del profesor Eusebio González, al estudiar, como lo ha hecho, el espinoso tema del fraude a la ley en materia tributaria.⁹ El profesor no llegó a ocuparse en analizar el problema desde el punto de vista específico del derecho fiscal comunitario europeo. Sin embargo, encontramos plasmados en sus escritos muchos de los temas que se están planteando en la actualidad a propósito de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Siendo así, lo que se propone en este estudio es analizar en qué medida las reflexiones que nos ha dejado el profesor Eusebio González podrían ayudar en la tarea de solucionar algunos de los problemas a los que se enfrenta el derecho comunitario europeo para tratar el fraude a la ley fiscal, con todas sus peculiaridades en el contexto del mercado común.

taxation: does EC law provide for community MFN in bilateral double taxation treaties?", en *Houston Business and Tax Law Journal*, vol. 5, Houston, 2006, p. 24; y AGUIAR, N.: "La fiscalidad de los beneficios societarios y de los capitales en la Unión Europea. Principios fundamentales", en *Contabilidad y Tributación*, núm. 262, Madrid, 2005, pp. 38 ss.

⁸ El Tribunal de Justicia lo afirmó en numerosas ocasiones: Asunto C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) y Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, 1998, ECR I-4695, par. 26; Asunto C-196/04, *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd y Commissioners of Inland Revenue*, 2006 ECR I-7995, par. 55; Asunto C-324/00, *Lankhorst-Horhorst GmbH y Finanzamt Steinfurt*, 2002 ECR I-11779, par. 37.

⁹ Entre la abundante bibliografía del autor sobre el tema del fraude a la ley y sobre otros temas conexos, GONZÁLEZ, E.: "El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia", en *Responsa Iurisperitorum Digesta*, vol. III, Salamanca, 2000, pp. 151 a 196; *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, Cizur Menor, Aranzadi, 2001; "Evasion, evitement et fraude en matière fiscale", en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 37, Ámsterdam, 1983, pp. 441 a 450; "La analogía en el derecho tributario", en: *La Ley. Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 1, Madrid, 1983, pp. 1153 a 1160; "Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la ley tributaria", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 0484-6885, Volumen 35, núm. 179, 1985, pp. 987 a 1014; "The Administrative Procedure to Determine Tax Liability", en *International Tax Law*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2006, pp. 117 a 148.

2. El fenómeno de la “economía de impuesto” y sus variadas formas

Todos los autores están de acuerdo en que existe un fenómeno, que se puede describir de forma muy general y poco rigurosa, como la adopción de comportamientos jurídicos dirigidos a alcanzar una disminución de la carga fiscal a la que el contribuyente podría estar virtualmente sujeto, si no hubiera adoptado esos comportamientos. Todos están igualmente de acuerdo en que éste es un fenómeno multiforme, y no sólo multiforme, sino que abarca hechos o conductas de naturaleza jurídica tan distinta que resulta difícil una descripción unitaria, comprensiva y válida para todas las posibilidades.

Eusebio González llamaba la atención sobre la diversidad de términos utilizados por la doctrina para designar este fenómeno.¹⁰ El propio autor propone el término “economía de impuesto”,¹¹ subrayando que dentro del vasto campo de comportamientos comprendidos en esta expresión se encuentran tanto conductas que son contrarias al orden jurídico como otras que no lo son. Por ejemplo, si una persona que tiene el deseo de comprar un inmueble renuncia a compararlo por considerar demasiado elevado el impuesto que recae sobre esta compra, nada existe en este comportamiento que permita reputarlo contrario al orden jurídico.¹² Sólo las conductas que, teniendo por finalidad reducir la carga fiscal que virtualmente incidiría sobre el sujeto pasivo, y sean a la vez, de alguna manera, contrarias al orden jurídico, legitiman una reacción por parte del derecho tributario.

Tenemos con esto trazada una importante primera línea de delimitación dentro de la “economía de impuesto”, entre las conductas que no son contrarias al orden jurídico -de que no tenemos que ocuparnos- y las que lo son. Pasada esta línea, estamos en el campo, todavía muy amplio, de la “infracción” tributaria.¹³

Sin embargo, esta primera división es poco relevante, siendo mucho más importante, y más difícil también, una segunda distinción que hay que hacer dentro del campo de la infracción tributaria. Así, la segunda línea que hay que trazar es la que divide, por una parte, las infracciones que consisten en “ocultar una parte o todos los hechos o actos que originen el tributo”, y por tanto son conductas de una ilegalidad clara e inequívoca¹⁴, y, por otra parte, la infracción “encubierta, indirecta o solapada de las

¹⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “Evasion, evitement et fraude en matière fiscale”, en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 37, Ámsterdam, 1983, pp. 442 ss.

¹¹ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Evasion, evitement* [...], op. cit., p. 445.

¹² GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Evasion, evitement* [...], op. cit., p. 445; y *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, Cizur Menor, Aranzadi, 2001, p. 20; en lengua inglesa, se utiliza para esta modalidad de economía fiscal el término “tax minimization” (VANISTENDAEL, F.: “Legal framework for taxation”, en: *Tax law design and drafting*, International Monetary Fund, Washington D.C., 1996, p. 45).

¹³ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: “El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia”, en *Responsa Iurisprutorum Digesta*, vol. III, Salamanca, 2000, p. 153.

¹⁴ Podría decirse también, con SANCHES, S.: *Manual de derecho fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Edi-

normas tributarias”¹⁵. Cabe hacer aquí una breve llamada de atención, antes incluso de entrar en la explicación sobre en qué consiste esta segunda categoría de conductas, por lo que respecta a su inclusión tan tajante dentro del campo de la “infracción”.

Para justificar esta opción, lo mejor que podemos hacer es reproducir el razonamiento del propio Eusebio González, lo más fielmente posible. Consideremos entonces la siguiente tipología de conductas:¹⁶

- a. Conductas que consisten en ocultar una parte o todos los hechos que originarían un tributo (conductas claramente ilegales);
- b. Conductas que consisten en elegir vías alternativas (distintas de las previstas en la norma tributaria), menos o nada gravadas, para obtener un resultado económico equivalente al que la norma tributaria pretende gravar.

Dentro de estas conductas b), hay que distinguir dos modalidades:

- b1. Aquellas conductas que aparentemente acatan la norma tributaria, pero en realidad vulnerando la *ratio legis* del precepto (infracción encubierta).
- b2. Aquellas conductas que, cumpliendo las condiciones descritas en b), no entran en colisión con ninguna norma fiscal, significando simplemente una opción por la vía menos gravada.

Dicho de otro modo, una conducta que consista en elegir vías alternativas (distintas de las previstas en la norma tributaria), menos o nada gravadas, para obtener un resultado económico equivalente al que la norma tributaria pretende gravar, sólo implicará una infracción si y cuando se pruebe que la dicha conducta vulnera la *ratio legis* de una norma tributaria.¹⁷ Obviamente, esta prueba está en el centro de toda la problemática que estamos tratando. Pero, en términos teóricos, las cuestiones de la prueba tienen que mantenerse separadas de los aspectos sustantivos.¹⁸

tora, 2007, pp. 154, que hay una vulneración directa de un deber de cooperación, como la no declaración de rentas por parte de una empresa, o que hay una vulneración de una norma preceptiva o prohibitiva.

¹⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude [...]*, op. cit., 2001, p. 19.

¹⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Evasion, évitement [...]*, op. cit., p. 441.

¹⁷ O, en la definición propuesta por SANCHES, S., op. cit., p. 154: “uma situação de inconformidade entre o resultado concreto da aplicação da lei – que não encontra, na conduta destinada a reduzir indevidamente o imposto a pagar, nada que seja contrário à lei – e o resultado pretendido pela norma, cujo sentido era o da tributação dos contratos ou operações ou contratos que tivessem um certo resultado.

¹⁸ Una vez más citamos GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude [...]*, op. cit., 2000, p. 155: “Es necesario recordar que muchos de los problemas que presiden la correcta delimitación de las figuras mencionadas, proceden de la confusión de dos planos que deben mantenerse convenientemente diferenciados: el conceptual y el de la prueba”.

Para esta segunda categoría de infracciones “encubiertas, indirectas o solapadas” necesitamos una denominación, todavía bastante amplia, y también es imposible encontrar en la doctrina, en la legislación y en la jurisprudencia un término de consenso. Los términos más utilizados son “elusión”, “evasión” y “evitación”.¹⁹ Hasta el momento, el Tribunal de Justicia ha utilizado todos estos términos alternativamente, como si fueran equivalentes.²⁰ El profesor Eusebio González, consciente del problema, se refirió al mismo en varias ocasiones,²¹ pero en el propósito de establecer una terminología parece haberse detenido ante la confusión “babilónica” que ha constatado en la doctrina,²² confusión sobre la que estimó que cualquier opción resultaba inútil en la práctica.

Es cierto que, dada la proximidad etimológica de los varios términos utilizados, cualquier intento de uniformidad tiene que ser convencional. Por nuestra parte, creemos que el término “evitación” es una traducción demasiado literal del inglés, que no expresa el significado que el término tiene en la doctrina anglosajona. El término “evasión”, al menos en la actualidad y en la doctrina europea, está normalmente conectado con lo que Eusebio González describió como “conductas claramente ilegales, o infracción directa”.²³ Proponemos, por tanto, el término elu-

¹⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Evasion, evitement* [...], op. cit., p. 445.

²⁰ DE BROE, L.: *Op.cit.*, pp 800 ss.

²¹ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude* [...], op. cit., 2001, pp. 20-21; y *Evasion, evitement* [...], op. cit., p. 445.

²² “La conducta –de quien elige otros caminos, menos o nada gravados, para obtener un resultado económico equivalente a aquel que la ley se propone gravar, sólo aparentemente prestando acatamiento a la norma tributaria, pero en realidad vulnerando la *ratio legis* del precepto – podría designarse con el nombre de elusión, en cuanto que con ella se elude el hecho imponible. Sin embargo, es necesario añadir acto seguido que el nombre aparece precedido de una larga historia de equívocos” (GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude* [...], op. cit., 2001, p. 20).

²³ DE BROE, L.: “International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law”, en *Tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*, vol. 14 de Doctoral series, Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 2008, p. 330; VANISTENDAEL, F.: “Legal framework for taxation”, en: *Tax law design and drafting*, International Monetary Fund, Washington D.C., 1996, p. 44. Este último autor nota que el término inglés “tax evasion” se traduce al francés como “fraude fiscale” y al alemán como “Steuerhinterziehung”, mientras el término inglés “tax avoidance” se traduce respectivamente como “evasión fiscal” y “Steuerumgehung”. En el mismo sentido, THURONYI, V.: *Comparative tax law*, La Haya, Kluwer Law Internacional, 2003, p. quien defiende que el término “evasión” deberá ser borrado del vocabulario ya que constituye un eufemismo que encubre el verdadero nombre, que es fraude fiscal. En la doctrina portuguesa, SÁ GOMES, Ni.: *Manual de direito fiscal*, vol. II, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, p. 103-104. Sobre el concepto de “evasão” en lengua portuguesa, afirma este último autor: “A evasão fiscal sendo sempre economia fiscal *contra legem* pode traduzir-se, quer em acto ilícito fiscal não penal, quer em infracção fiscal penal, e esta última pode ainda ter natureza administrativa (contra-ordenação fiscal) ou criminal (crime fiscal)”; también en la doctrina española el término “evasión” está tradicionalmente conectado con las modalidades de infracción directa a la ley (v.g. LOPAZ PÉREZ, A.: *Las medidas antielusión y antievasión fiscal en los ordenamientos tributarios español y comunitario*, en: Documentos, núm. 2, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, pp. 38).

sión,²⁴ para traducir la infracción encubierta, indirecta o solapada²⁵ que consiste en “utilizar vías distintas de las previstas en la norma tributaria, para obtener un resultado económico equivalente al que la norma tributaria pretende gravar y vulnerando indirectamente (en el espíritu o en la *ratio legis*) los preceptos utilizados”.²⁶ Y, para que podamos hacer una modesta contribución a reducir la “confusión babilónica” europea, resultante de la variedad idiomática, añadiremos que este concepto es, según nos parece, coincidente con lo que la doctrina europea designa en lengua inglesa como “avoidance”.²⁷

Por elusión fiscal debe entenderse, por consiguiente, aquel tipo de conductas que, además de tener por finalidad y efecto la reducción de la carga fiscal, que incidiría sobre un sujeto pasivo si no realizara esa misma conducta, es contraria al orden jurídico, sin vulnerar formal o directamente ninguna norma legal. Pero entendido en este sentido, la elusión fiscal es todavía un fenómeno multiforme. Las verdaderas dificultades empiezan cuando pretendemos distinguir las variadas modalidades que puede revestir la elusión tributaria.

En los límites del presente ensayo vamos a considerar únicamente dos modalidades o subespecies que estimamos particularmente relevantes, cuando nos situamos en el contexto del derecho comunitario europeo. Son ellas el “abuso del derecho” y el “fraude a la ley”.²⁸

3. Algunas formas de combate a la elusión fiscal en el ámbito doméstico, típicas de los sistemas civilistas

3.1. El fraude a la ley tributaria

Si consideramos ahora la definición de infracción indirecta o encubierta, la elusión, según nuestra opción terminológica, que nos da Eusebio González y que hemos dejado enunciada -que consiste en “utilizar vías distintas de las previstas en la norma tributaria, para obtener un resultado económico equivalente al que la norma tributa-

²⁴ Creemos que el propio profesor Eusebio González podría haber aceptado esta designación, basados en la definición que el autor da de fraude a la ley fiscal: “la obtención de los mismos resultados que la norma *eludida* pretendía gravar” (cursiva nuestra).

²⁵ SANCHES, S.: op. cit., p. 154, propone los términos “fraude fiscal” para designar la infracción directa de las normas y el término “fraude a la ley en materia fiscal” para designar la infracción indirecta.

²⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude* [...], op. cit., 2001, p. 19.

²⁷ DE BROE, L.: op. cit., p. 330, define “tax avoidance” como “las estrategias llevadas a cabo por los contribuyentes en orden a reducir la carga fiscal, consistentes en una estructuración cuidadosa de la situación fáctica y de la base legal o contractual de las respectivas operaciones. El contribuyente presta acatamiento formal a la ley, observando sus requisitos, expone todos los hechos a la administración fiscal, pero actúa contra el objetivo y el fin (espíritu) de la ley”.

²⁸ Esta misma distinción realiza GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude* [...], op. cit., 2001, pp. 22-23.

ría pretende gravar, y vulnerando indirectamente (en el espíritu o en la *ratio legis*) los preceptos utilizados”, vemos inmediatamente que todo el problema está en determinar precisamente en qué casos y condiciones se está vulnerando indirectamente, en el espíritu o en la *ratio*, una norma jurídica. El problema se pone, en primer lugar y principalmente, en el plano de la interpretación de las normas tributarias²⁹ que, como sabemos, es uno de los problemas más difíciles de resolver de la disciplina del derecho tributario.³⁰ Y en el plano de la interpretación podemos decir sintéticamente que la cuestión se bifurca en dos problemas concretos. Uno, el de identificar una vulneración del espíritu de la norma en una conducta que presta acatamiento formal a la misma norma; y otro, el de saber hasta qué punto el principio constitucional de legalidad/tipicidad autoriza sancionar esta conducta estimada contraria al espíritu de la norma, aunque no a su literalidad.³¹

A pesar de estos problemas, en los que no podemos adentrarnos, los sistemas fiscales, en la generalidad de los ordenamientos jurídicos más desarrollados, han encontrado formas de reaccionar contra la elusión fiscal.³² A lo largo ya del siglo XIX y luego del siglo XX fueron desarrollándose distintas doctrinas, la mayoría de las veces por vía jurisprudencial y a partir del derecho civil. En España, la concepción que, una

²⁹ Por esta razón afirma GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Evasion, evitement* [...], op. cit., p. 442: “Après avoir brossé en grandes lignes le schéma du rapport suivant les termes exposés, je peux indiquer que j’ai des doutes en ce qui concerne nos possibilités d’arriver à une solution unique du problème, à moins que nous ne possédions tous une même conception de la loi et de ses méthodes d’interprétation. Que ce soit avant ou après, il arrivera un moment où il faudra que nous examinions le problème fondamental pour lequel chacun de nous aura tendance à se prononcer par une conception en faveur du fond ou de la forme de la loi”. Sobre el estrecho vínculo entre la problemática de la interpretación de las normas tributarias y los medios de actuación contra la elusión fiscal puede verse también THURONYI, V.: *Comparative tax law*, La Haya, Kluwer Law Internacional, 2003, p. 151. SANCHES, S.: *Manual de direito fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 154 discute el fraude a la ley tributaria como “un límite de interpretación”.

³⁰ Sobre el tema, GONZÁLEZ GARCÍA, E. y LEJEUNE, E.: *Derecho tributario*, I, 2ª ed., Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2000, pp. 103 ss. y la bibliografía ahí citada; y aún del primer autor, *La interpretación de las normas tributarias*, Cizur Menor, Aranzadi, 1997; en la doctrina portuguesa, SANCHES, S.: op. cit., pp. 133 et seq y la bibliografía ahí citada.

³¹ Tradicionalmente, la mayoría de la doctrina portuguesa niega la posibilidad de reacción por parte del derecho tributario contra el fraude a la ley, por su inconstitucionalidad. En este sentido, SÁ GOMES, N. op. cit., p. 108; LEITE DE CAMPOS, D.: “Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal”, en *Problemas fundamentais do direito tributário*, Lisboa, Vislis, 1999, p. 206; en sentido contrario, SANCHES, S.: op. cit., p. 163.

³² Para una visión general de derecho comparado sobre el abanico de soluciones adoptadas en el derecho comparado, SALDANHA SANCHES, *Manual...*, cit., pp. 154 et seq; VANISTENDAEL, E.: op. cit., pp. 33 et seq; THURONYI, V.: op. cit., pp. 154 et seq; GREGGI, M.: op. cit., pp. 23-44. Para una panorámica evolutiva de las doctrinas antielusión en los países angloamericanos, LIKHOVSKI, A.: “Formalism and Israeli anti-avoidance doctrines in the 1950s and 1960s”, en *Studies in the history of tax law*, Oxford, Hart Publishing, 2004, pp. 339 ss.

vez superada la corriente de la interpretación estrictamente literal de la ley tributaria,³³ se puede decir tradicionalmente dominante fue la del fraude a la ley tributaria.³⁴

Eusebio González lo define en los siguientes términos: “el fraude a la ley tributaria consiste en una conducta mediante la cual i) no se realiza el hecho imponible contemplado por la norma; ii) pero se llega a los mismos resultados económicos que la norma tributaria se proponía gravar;³⁵ iii) la conducta adoptada se apoya en una norma dictada con distinto propósito o finalidad (norma de cobertura),³⁶ de cuya aplicación resulta la obtención de una ventaja fiscal”;³⁷ iv) la conducta adoptada, en la que existe una “apariencia de legalidad”, tiene subyacente una intención fraudulenta.³⁸ Esta intención, pues, en la que se está hablando de fraude a la ley tributaria, no puede dejar de ser y obtener una disminución o eliminación de la carga fiscal, por comparación con la que recaería sobre el hecho imponible evitado; v) esta intención fraudulenta (elemento subjetivo), sin embargo, tiene que ser objetivable,³⁹ es decir, tiene que poder ser demostrada o determinada a partir de elementos objetivos. Estos elementos objetivos residen bien en los mecanismos ideados para burlar la ley (camino inusuales o impropios), bien en la menor carga fiscal obtenida.⁴⁰

Sobre el segundo de estos elementos, la menor carga fiscal obtenida, coincide con la propia esencia del fraude a la ley tributaria, siendo relativamente fácil de determinar en cada caso concreto. En cuanto al primer elemento -los “camino inusuales o impropios” para obtener el mismo resultado previsto en la norma eludida-, surgen ahí serios problemas, ya por la dificultad en definir, abstractamente o en concreto, lo que sean caminos inusuales o impropios, ya para realizar la prueba de cuál es el resultado querido por el contribuyente. En la jurisprudencia española, en una buena parte recogida y

³³ La concepción de una interpretación estrictamente literal de las normas tributarias habría sido la dominante hasta las aportaciones pioneras de LARRAZ a comienzos de la década de cincuenta del siglo pasado. Las tesis del autor han abierto el camino a la doctrina del fraude a la ley, que a su vez ha sido consagrada en el artículo 23 de la Ley General Tributaria núm. 230 de 1963 (PÉREZ DE AYALA, *El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado*, en: Documentos, núm. 22, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, p. 5). El desarrollo posterior de esta doctrina, en la jurisprudencia y en el medio académico, habría sido fuertemente influenciado por la doctrina civilista del fraude de ley desenvuelta sobretodo de la mano de Federico de Castro (Ib. p. 8).

³⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Evasion, evitement* [...], op. cit., pp. 444 a 445; Sobre la evolución de esta doctrina, PÉREZ DE AYALA, *El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado*, en: Documentos, núm. 22, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pp. 1 a 23.

³⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude* [...], op. cit., 2001, p. 25-26.

³⁶ *Ibidem*, p. 24.

³⁷ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: op. cit., 2001, p. 23, cuando refiere la “obtención de un resultado menos gravado”.

³⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: op. cit., 2001, p. 26.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ *Ibidem*.

comentada por el propio Eusebio González,⁴¹ puede verse la variedad de criterios que pueden ser utilizados para determinar la existencia de un camino inusual o impropio.

Sin perjuicio de esta variedad de criterios, acorde con la propia variabilidad del fenómeno del fraude a la ley,⁴² el aspecto que queremos subrayar es que si, en ocasiones, el carácter inusual o impropio del camino seguido resulta tan solo de la descripción del acto o serie de actos realizados por el contribuyente,⁴³ en otros casos habrá que acudir al criterio de la falta de realidad económica del negocio o de la operación. Es decir, puede ser que el negocio no sea en sí mismo un camino inusual o impropio, pero que falte la causa típica.⁴⁴

Si llamamos la atención sobre este aspecto, en este momento, es porque la misma variedad de criterios la encontraremos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, probando que la noción de fraude a la ley, aunque aplicada con otra denominación, es un fenómeno multiforme también en el derecho comunitario, no siendo suficiente un único criterio para determinar el carácter fraudulento o abusivo de la conducta del contribuyente.

Con el propósito de defender la autonomía del concepto de fraude a la ley, Eusebio González intentó deslindar los aspectos que permitan distinguir el fraude a la ley de otras dos figuras muy ancladas en el derecho civil, que son las del negocio indirecto y la simulación.⁴⁵ El autor concluye que, entre estas figuras, las diferencias, teóricamente, son relativamente claras, sobre todo si cada unas de las figuras descritas se utiliza distinta y diferenciadamente, pero en la práctica pueden encontrarse mezcladas.⁴⁶

3.2. Abuso de derecho

La segunda gran figura que han desarrollado los sistemas civilistas, como mecanismo de reacción contra la elusión fiscal, ha sido el abuso de derecho.⁴⁷ La doctrina del

⁴¹ *Ibidem*, pp. 37 ss.

⁴² *Ibidem*, pp. 24 a 25.

⁴³ Por ejemplo la sentencia del TEAR de Valencia de 31 octubre 1996, Carta Tributaria núm. 280, citada por GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude* [...], op. cit., 2001, pp. 48 a 49.

⁴⁴ Por ejemplo la sentencia del TEAC de 21 abril de 1995, [JT 1995, 798], citada por GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Ibidem*, pp. 49 a 50.

⁴⁵ *Ibidem*, pp. 26 ss. En Portugal, tanto la doctrina civilista como la jurisprudencia distinguen muy claramente el fraude a la ley de la simulación. CASTRO MENDES, J.: *Teoria geral do direito civil*, II, Lisboa, AAFDL, 1979, pp. 168 ss., afirma que “na fraude à lei as partes querem os efeitos jurídicos declarados, porque com esses efeitos pretendem conseguir um resultado ilícito, enquanto que na simulação não querem realmente esses efeitos”. En el mismo sentido la sentencia del Supremo Tribunal de Justiça, nº 4A3915, de 25 de enero de 2005.

⁴⁶ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: op. cit., 2001, p. 31.

⁴⁷ Ya hemos notado con anterioridad que no pretendemos realizar en esta ocasión un estudio comparado y mucho menos exhaustivo de los mecanismos o doctrinas desarrollados en los distintos sistemas jurídicos para reaccionar contra la elusión fiscal, sino que hemos elegido dos que son, en nuestra opinión, los que se encuentran plasmados predominantemente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las

abuso del derecho en materia fiscal no ha tenido un relieve especial en el derecho español,⁴⁸ no sorprendiendo por tanto que Eusebio González se haya referido, sobre todo, para distinguirlo del fraude a la ley.⁴⁹ Sobre la figura del abuso del derecho hizo algunas importantes precisiones. Ha afirmado, antes de todo, que se incluye dentro de la categoría de las infracciones indirectas o encubiertas a la ley tributaria⁵⁰ (que nosotros optamos por denominar en este contexto como elusión); que tiene como eje el ejercicio de un derecho o una facultad conferidos al sujeto por una norma;⁵¹ este ejercicio, que en principio debió ser legítimo, en un momento se transforma en abuso al causar un perjuicio *indebido* a un tercero;⁵² que el abuso se distingue y no puede confundirse con fraude de ley, porque en este no existe el ejercicio en principio legítimo de un derecho sino, desde el comienzo, una apariencia de legalidad.⁵³ En uno y otro caso existe una falta de correspondencia entre fines objetivos del ordenamiento y fines subjetivos de las partes.⁵⁴

En la doctrina de derecho fiscal comparado, el abuso del derecho, como mecanismo de lucha contra la elusión fiscal, aparece casi siempre asociada al ordenamiento francés.⁵⁵ Realmente, la doctrina del abuso del derecho tuvo un papel prominente en Francia desde fechas tempranas y, sobre todo, en el plano del derecho civil.⁵⁶ Desde el

Comunidades Europeas en la materia de la elusión fiscal. No fuera esta baliza que nos hemos puesto, sería de gran interés referir y quizás comparar con la doctrina del fraude a la ley del derecho español, otras concepciones, como la doctrina conocida como *fraus legis doctrine*, desarrollada en Holanda (sobre esta doctrina MÜLLER, J.: *The Netherlands in International Tax Planning*, Amsterdam, IBFD, 2007, p. 341; THURONYI, V.: *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, La Haya, 2003, p. 159; VANISTENDAEL, F.: *Op. cit.* p. 39).

⁴⁸ A pesar de densamente tratada por la doctrina española, no fue la que alcanzó destaque en la jurisprudencia ni en el plano de las opciones del legislador. Sobre el abuso del derecho en materia tributaria debe citarse, a nivel doctrinal, PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2009, pp. 130 et seq; CARRASQUER CLARI, M. L.: *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.

⁴⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude [...]*, op. cit., 2001, p. 20.

⁵⁰ *Ibidem*.

⁵¹ *Ibidem*.

⁵² *Ibidem*.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ *Ibidem*, p. 21.

⁵⁵ AULT, H. y ARNOLD, B.: *Comparative income taxation: a structural analysis*, 2ª ed., Nueva Jorque, Kluwer Law International, 2004, p. 50; VANISTENDAEL, F.: op. cit., p. 49.

⁵⁶ La doctrina del abuso del derecho (*abus de droit*) se considera usualmente fundada en Francia a través de la sentencia proferida por la *Cassation* en el asunto *Clément-Bayard* en 1915 (Cass. req., 3 août 1915, pourvoi no00-02378, *Clément-Bayard*). En esta sentencia, sobre una cuestión de derecho civil, el tribunal declaró que “[...] il ne peut y avoir abus de droit que si le propriétaire exécute chez lui, sans aucun profit pour lui même, un acte qui apporte un trouble au propriétaire du fonds voisin restant dans les limites de sa propriété [...]”. Pero ANCEL, P. y DIDRY, C.: “L’abus de droit: une notion sans histoire?”, en *L’abus de droit: comparaisons franco-suisse*, Saint Étienne, Publications de l’Université de Saint Étienne, 2001, pp. 55 a 66, sitúan el génesis de la doctrina francesa del abuso del derecho bastante más temprano, en la

derecho civil, la doctrina habría pasado a otras ramas del derecho hasta que el legislador fiscal, en una ley de 1941, le dio una consagración formal, al menos literalmente. Sin embargo, en esta plasmación legal, la doctrina habría sufrido una adulteración profunda de la que salió bastante desnaturalizada.⁵⁷

Es quizás en el derecho luxemburgués donde la doctrina se ha conservado más íntegra. En este ordenamiento, se considera que existe abuso de derecho fiscal “cuando el contribuyente recurre a una construcción legal totalmente válida y exequible, correspondiendo a la realidad fáctica, y acepta enteramente todas las consecuencias legales de dicha construcción.”⁵⁸ El abuso del derecho excluye, por tanto, tanto el negocio indirecto como la simulación. Pero hace todo esto con el propósito único de reducir su carga fiscal, evitando una norma tributaria que le es desfavorable; y el resultado de su conducta, cuando no sea sancionada, es la vulneración del objetivo y de la finalidad de la norma invocada.

Los autores que venimos citando dan un ejemplo que enseña de una manera bastante clara la diferencia entre el fraude de ley y el abuso del derecho fiscal.⁵⁹ Si el socio de una sociedad presta dinero a la sociedad, al tipo de interés de mercado, no se está ocultando ninguna realidad. Pero si el préstamo se realiza a un tipo manifiestamente superior al tipo de mercado, obviamente se está ocultando una distribución de dividendos. En el segundo caso podrá existir fraude, pero en el primer caso sólo podrá existir abuso, esto sí y cuando ocurran los restantes requisitos. No cabe duda de que el derecho mercantil atribuye al socio el derecho a prestar dinero a la sociedad y el derecho a optar entre el préstamo y la contribución de capital a la hora de financiarla. Pero ese derecho está limitado en el derecho mercantil por el interés de los terceros en la existencia de un capital propio y en el derecho tributario por el interés del Estado en gravar los contribuyentes de forma igualitaria según su capacidad contributiva.

jurisprudencia de los meados del siglo XIX. Los autores describen los debates sobre la definición de los límites de la propia noción de abuso de derecho.

⁵⁷ Se trata del artículo L 64 del Libro de procedimientos fiscales del Código General de los Impuestos (Livre de procédures fiscales du Code General des Impôts), y en una sección intitulada “Procédure de répression des abus de droit”. El precepto estatuye, en su primer párrafo: “Afin d’en restituer le véritable caractère, l’administration est en droit d’écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d’un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d’une application littérale des textes ou de décisions à l’encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n’ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d’éluider ou d’atténuer les charges fiscales que l’intéressé, si ces actes n’avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles”.

⁵⁸ NOGUERA, L. y STEICHEN, A.: “Luxembourg Report”, en *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, La Haya, 2004, p. 412.

⁵⁹ NOGUERA, L. y STEICHEN, A.: op. cit., p. 412.

Aunque tengamos que reconocer que la línea fronteriza entre el concepto de abuso del derecho y el de fraude a la ley, tal y como han sido descritos, es etérea, parece claro que caben dentro del primero situaciones que no caben dentro del segundo. Por esta razón, Eusebio González afirma que el abuso del derecho es, dentro de las conductas calificables como infracciones indirectas, la de portada más amplia.⁶⁰

Podemos concluir que la figura del abuso del derecho sirve para cubrir aquellas situaciones en las que todos los aspectos de la conducta del contribuyente son conocidos, y también lo es toda la extensión de sus efectos, pero resulta de todas las circunstancias del caso concreto que el contribuyente utilizó las normas con un *animus* contrario al derecho.⁶¹

Por otro lado, podemos también concluir que tanto en el abuso del derecho como en el fraude a la ley hay un elemento común, que aparece como decisivo, y éste es la intención del contribuyente de evitar la aplicación de una norma fiscal, ubicándose en el ámbito de aplicación de otra norma más favorable pero en vulneración de su objetivo o finalidad.

3.3. Cláusulas antielusivas específicas

Los conceptos de fraude a la ley y de abuso del derecho son mecanismos desarrollados y utilizados por el derecho para reaccionar contra la elusión fiscal. Aparte estos mecanismos, que podemos considerar cláusulas generales antielusión, los sistemas fiscales han multiplicado en fechas recientes las normas específicas antielusivas.⁶² Estas normas corresponden, de un modo general,⁶³ con lo que Hensel⁶⁴ designa como

⁶⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude* [...], op. cit., 2001, p. 20.

⁶¹ El *animus* de la conducta, para ser contrario al derecho sin ser contrario a la norma legal, ha de resultar contrario a la buena fe, la moral, las buenas costumbres, los fines sociales y económicos en virtud de los que se ha otorgado la prerrogativa o bien cuando [el titular] actúa con culpa o con dolo, sin utilidad para sí y causando daños a terceros" (Juan de Molina, *Abuso de derecho, lesión e imprevisión*, Buenos Aires, Astrea, 1969, p. 11.

⁶² Sobre el concepto, SANCHES, S.: op. cit., pp. 165 et seq; TEIXEIRA, G.: op. cit., pp. 119 et seq; TERRA, B. y JACOB WATTÉL, P.: *European tax law*, 5ª ed., Amsterdám, Kluwer Law International, 2008, p. 245; LUC DE BROE, op. cit., p. 398; THURONYI, V.: op. cit., p. 198. En la doctrina estadounidense ver ABRAMS, H. y DOERNBERG, R.: *Essentials of United States taxation*, Amsterdám, Kluwer Law International, 1999, p. 239.

⁶³ Decimos de un modo general porque algunos casos indicados por Hensel como presupuestos de hecho sustitutivos no se acomodan fácilmente, al menos *prima facie*, al concepto de cláusula específica antielusión (vg. el caso referido por HENSEL, op. cit., p. 226, de un impuesto especial sobre las donaciones o las donaciones condicionadas, como mecanismo previsto por el legislador para prevenir la elusión del impuesto sobre sucesiones). Es decir que el concepto de presupuestos de hecho sustitutivos es más amplio que el de cláusula específica antielusión. Pero, en nuestra opinión, todas las cláusulas específicas antielusión caben en el concepto de presupuesto de hecho sustitutivo.

⁶⁴ HENSEL, A.: *Derecho tributario*, trad. de BAEZ MORENO, GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO y ORTIZ CALLE, Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2005, pp. 225 ss., quien describe los presupuestos

presupuestos de hecho sustitutivos.⁶⁵ Las normas específicas antielusivas pueden tener estructuras muy variables. Normalmente, su estructura se asienta en una presunción o en una ficción relacionada con el cálculo de la base imponible de un impuesto o con otro aspecto particular de la incidencia del impuesto,⁶⁶ pero pueden llegar a tener la estructura de un régimen fiscal autónomo.⁶⁷

El rasgo más notorio de las cláusulas específicas antielusión es la característica de la objetividad, ya que normalmente se basan en la descripción de un hecho totalmente objetivo, como la *ratio* entre las deudas por préstamos y el capital propio de una sociedad, o una relación de vinculación entre dos empresas, etc. Pero precisamente este carácter de objetividad, que muchas veces se logra alcanzar a través de presunciones y ficciones legales, puede suscitar problemas de inconstitucionalidad de estas normas, al entrar en colisión con el principio de capacidad contributiva.⁶⁸

Como forma de compatibilizar estas medidas específicas antielusivas con el principio de capacidad contributiva, un expediente usualmente utilizado es la inclusión en la norma de una cláusula de salvaguarda, relativa a la necesidad de probar el carácter elusivo de la conducta del contribuyente. Una condición típica que se encuentra en estas normas antielusivas específicas, sobre todo en aquellas dirigidas a la elusión fiscal internacional, es la necesidad de prueba, a cargo de la administración, de que las condiciones contractuales practicadas entre las partes en el negocio no fueron condiciones de mercado o, simétricamente, la necesidad de prueba a cargo del contribuyente de que las condiciones practicadas fueron condiciones de mercado.⁶⁹

En estos casos,⁷⁰ la existencia de una cláusula antielusiva específica, a pesar de basada en una presunción legal, que facilita la prueba del fraude por parte de la administra-

de hecho sustitutivos sugestivamente como “réplicas del hecho imponible para aquellas vías complementarias” tomadas por el contribuyente para alcanzar los mismos resultados económicos eludiendo el hecho imponible.

⁶⁵ *Ersatztatbeständen* (HENSEL, H.: *Steuerrecht*, Berlin, Julius Springer, 1927, p. 75).

⁶⁶ Para una tipología no exhaustiva de las cláusulas específicas antielusión, sobretudo en el plano de la elusión internacional, VANHAUTE, P.: *Belgium in International Tax Planning*, Amsterdam, IBFD, 2008, pp. 169 ss.

⁶⁷ HENSEL da como ejemplo la introducción de un impuesto especial sobre las donaciones o donaciones condicionadas, junto al impuesto sobre sucesiones (HENSEL, A.: op. cit., p. 226).

⁶⁸ V.g. ZIZZO, G.: “Clausola antielusione e capacità contributiva”, en *Rassegna Tributaria*, Roma, vol. 52, núm. 2, 2009, pp. 487 a 496; FICARI, V.: “Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali”, en *Rassegna Tributaria*, vol. 52, núm. 2, Roma, 2009, pp. 390 a 400.

⁶⁹ Esta es una solución típica sobretudo para las situaciones de elusión que sacan partido de las relaciones entre entidades vinculadas, porque, como se verá mejor adelante, el “principio de plena competencia” o de “plena independencia fiscal” son ampliamente aceptadas al nivel de la fiscalidad internacional para operaciones entre entidades vinculadas (ver infra notas 89 y 90).

⁷⁰ Hay casos de cláusulas antielusivas en las que no existe ninguna cláusula de salvaguarda o en que la cláusula de salvaguarda, cuando exista, prescinde de la prueba directa o indirecta de la intención del contribuyente. Para ilustrar la diferencia entre estas normas antielusivas y las que referimos en el texto,

ción, no elimina totalmente el problema de la prueba de la existencia de una intención elusiva en la conducta del contribuyente, en este caso basada en un criterio especial que es la falta de correspondencia del negocio con el principio de independencia.

4. Las condiciones particulares de la problemática de la elusión fiscal en el contexto del derecho comunitario europeo

4.1. El marco esencial del derecho comunitario europeo

Para acercarse al tema de los límites del concepto y de la teoría del abuso y del fraude del derecho, en el derecho comunitario europeo, se hace necesario aclarar algunos aspectos mínimos del derecho comunitario.

El primero, y uno de los tres pilares de la Unión Europea en la actualidad, está formado por el mercado común,⁷¹ cuya construcción progresiva fue establecida en el Tratado que instituyó la Comunidad Económica Europea en 1957.⁷² El mercado común se asienta en un conjunto de normas de las que forman parte, como uno de sus principales elementos, las llamadas libertades de circulación, a saber, de personas, en la que se incluye la libertad de circulación de ciudadanos, de trabajadores y de establecimiento, de bienes, de servicios y de capitales.⁷³ Las libertades de circulación, en cuanto normas jurídicas, tienen en su centro los principios de no discriminación⁷⁴ y

podríamos dar como ejemplo una norma de la "Lei Geral Tributaria portuguesa sobre manifestaciones de fortuna". El artículo 89-A de la referida ley autoriza a la administración para corregir la renta declarada cuando haya una desproporción superior a 50 por cien, para menos, entre la renta declarada y el valor de determinados consumos. El precepto contiene acto seguido una cláusula de salvaguarda que estipula: "Verificadas as situações previstas núm. 1 deste artigo, bem como na alínea f) do núm. 1 do artigo 87", cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada". Se trata, como se puede fácilmente concluir, de una norma específica antielusiva que tiene la estructura de una presunción. Se presume que la renta real del contribuyente tiene un determinado valor, que resulta de aplicar un coeficiente al valor de un consumo comprobado. Y lo que se exige al contribuyente, como forma de evitar la aplicación de la norma antielusiva, es únicamente pruebe la proveniencia de los medios financieros aplicados en la adquisición.

⁷¹ CRAIG, P. y DE BÚRCA, G.: *EU Law: Text, Cases, And Materials*, 4ª ed., Oxford, Oxford University Press, 2008, p. 15; WARLEIGH-LACK, A.: *European Union: The Basics*, 2ª ed., Nueva Iorque, Routledge, 2009, pp. 38 ss.

⁷² Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, abreviadamente designado por Tratado CE o Tratado de Roma, firmado el 25 de marzo de 1957.

⁷³ METZLER, V.: "The relevance of the fundamental freedoms for direct taxation" en *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, Viena, Spiramus, 2008, pp. 35 ss.

⁷⁴ KOFLER, G.: "Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties?", en *Houston Business and Tax Law Journal*, vol. 5, Houston, 2006, p. 20.

de prohibición de restricción a cada una de las cuatro libertades de circulación.⁷⁵ Por otro lado, entre el derecho de fuente comunitaria y el derecho de los ordenamientos de los Estados miembros existe una relación de prioridad del primero sobre el segundo (principio del primado del derecho comunitario), lo que implica que los Estados miembros, inclusive en las cuestiones o áreas sobre las que conservan sus competencias, están obligados a ejercer sus poderes, tanto el administrativo como el político, en conformidad con el derecho comunitario.⁷⁶

De esto deriva que el derecho tributario de los Estados debe ser conforme con el derecho comunitario. En las áreas no armonizadas,⁷⁷ donde los Estados conservan todavía un amplio poder para legislar, como es el caso de la tributación directa, la primacía implica, sobre todo, la conformidad con el derecho de los tratados (derecho europeo originario). En áreas donde ya exista una armonización positiva, se exige también la conformidad con los actos legislativos (directivas o reglamentos) de armonización.⁷⁸

5. La vertiente internacional de la elusión fiscal en el mercado comunitario

Habida cuenta de las circunstancias que acabamos de describir, vemos que la dimensión jurídico-comunitaria de la problemática de la actuación contra la elusión fiscal es, en sí misma, compleja, porque en unas ocasiones, siempre que el contribuyente utilice las libertades de circulación para conseguir una disminución de la carga fiscal, el problema se presentará como un problema de elusión fiscal internacional.⁷⁹

Hay que referir, a este respecto, que los Estados miembros mantienen un amplio poder en materia tributaria, de tal forma que los sistemas fiscales de los distintos Estados se presentan muy diferentes entre ellos, con la consecuencia de que algunos ofrecen condiciones fiscales favorables, generales o, más frecuentemente, en algún aspecto particular del sistema fiscal, por comparación con otros sistemas.⁸⁰ Obviamente los ciudadanos y las sociedades, disponiendo de libertad de circulación, desean,

⁷⁵ KOFLER, G.: op. cit., p. 22.

⁷⁶ Sobre el principio del primado del derecho comunitario europeo sobre el derecho de los Estados, v.g. CRAIG, P. y DE BÚRCA, G.: op. cit., pp. 345 et seq; en el campo tributario, KOFLER, G.: *Most-favoured-nation* [...], op. cit., p. 19.

⁷⁷ Harmonization in the field of direct taxation is still limited to some directives. See, e.g., Council Directive 90/435/EEC of 23 Jul. 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, 1990 OJ (L 225) 6, which aims to eliminate double taxation of dividends paid by a subsidiary in one Member State to a parent company in another; for an overview, see, for example, TERRA & WATTÉL, supra note 13, at 335.

⁷⁸ TERRA, B. y JACOB WATTÉL, P.: *European Tax Law*, 4^o ed., Deventer, Kluwer, 2005, p. 2.

⁷⁹ SCHÖN, W.: "General Report", en *Tax competition in Europe*, Amsterdám, IBFD, 2003, en particular 30 ss.

⁸⁰ TERRA, B. y JACOB WATTÉL, P.: op. cit., pp. 159 ss.

por una, ejercer estas libertades sin sufrir agravamientos en su situación fiscal; y, por otra parte, los mismos ciudadanos y sociedades encuentran en esta diversidad de los sistemas fiscales oportunidades para realizar ahorros fiscales. Los sistemas fiscales de los Estados, a su vez, fuertemente anclados sobre la relación fiscal del Estado con sus residentes, tienen todavía muchas dificultades para conceder a los ciudadanos que ejercen las libertades de circulación el mismo trato que conceden a los que no la ejercen, o sea, sin crear discriminaciones o restricciones al ejercicio de las libertades de circulación;⁸¹ y, por otro lado, están dotados con mecanismos que intentan impedir que los ciudadanos y las empresas manipulen las libertades de circulación para no pagar los tributos debidos o para pagar menos de los que cabría pagar en la ausencia de las libertades de circulación.⁸² La medida antielusiva discutida en concreto puede estar directamente dirigida a alguna forma de elusión internacional típica⁸³ o estar formulada con un carácter general, con la finalidad de abarcar tanto las situaciones de elusión fiscal interna como internacional. En este último caso, para que esta norma entre en colisión con el derecho comunitario europeo, hay que estar ante una situación de dimensión internacional comunitaria, o el problema de la compatibilidad de la norma con el derecho comunitario europeo no se planteará.

Cuando, por las razones señaladas, la situación deba caracterizarse como una situación de elusión fiscal internacional, nos encontramos con un cuadro de principios específicos y relativamente bien definidos. Estos principios han sido ya identificados por el Tribunal de Justicia en diversas ocasiones, por lo que no tenemos más que reproducirlos. El primero es que las libertades de circulación comprenden el derecho de ejercer dichas libertades con el fin de obtener ventajas fiscales. Así, si los accionistas de una sociedad deciden cambiar el lugar principal de actividad de la sociedad desde un país miembro X a un país miembro Y, porque aquí el impuesto sobre la renta de las sociedades es más favorable, esto corresponde a un ejercicio legítimo de la libertad de circulación (en este caso la libertad de establecimiento) y el Estado de partida no puede hacer nada para impedir o dificultar este desplazamiento.⁸⁴ En otras palabras, la

⁸¹ La concepción de que una medida estatal pueda ser declarada contraria al Tratado CE solamente por constituir una restricción, sin que existe una discriminación, no es totalmente pacífica. En sentido afirmativo, v.g., KOFLER, G.: "Most-favoured-nation treatment in direct taxation: does EC law provide for community MFN in bilateral double taxation treaties?", en *Houston Business and Tax Law Journal*, vol. 5, Houston, 2006, pp. 22 a 23.

⁸² SCHÖN, W.: op. cit., p. 31.

⁸³ ARNOLD, B. y MCINTYRE, M.: *International tax primer*, La Haya, Kluwer Law Internacional, 2002, pp. 81 ss. Los autores listan la mayor parte de las medidas antielusivas utilizadas para combatir la elusión fiscal internacional. Ejemplos de medidas de este tipo son las normas especiales sobre paraísos fiscales, las normas sobre precios de transferencia, o sobre subcapitalización.

⁸⁴ El TJCE lo ha declarado en diversas ocasiones. V.g. los asuntos *Cadbury Schweppes plc v IRC*, C-196/04 2006, ECR I-7995, par. 36; y *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector*

competencia fiscal dentro de la Unión Europea es legítima, dentro de ciertos límites, y no se puede impedir a los ciudadanos y empresas beneficiarse de ella.⁸⁵

El segundo fundamento, también sólidamente asentado por el Tribunal, es que los países, a su vez, tienen el derecho a ejercer sus poderes tributarios en relación con las actividades realizadas en su territorio y, por consiguiente, a defenderse de prácticas, por parte de los contribuyentes, que puedan menoscabar ese derecho.⁸⁶ Cuando sea este el caso, los Estados pueden aplicar medidas que impliquen una discriminación u otro tipo de restricción al ejercicio de una libertad de establecimiento.⁸⁷

Este aspecto merece una atención particular, ya que implica una definición de “práctica que puede menoscabar el derecho del Estado a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades realizadas en su territorio”. Cuando el Tribunal plantea la cuestión en estos términos, resulta manifiesto que ve la cuestión de la elusión fiscal conectada con el derecho comunitario como una cuestión de elusión fiscal internacional.

Ahora bien, en el plano de la fiscalidad internacional, tradicionalmente se toma como principio genéricamente aplicable el “principio de plena competencia”⁸⁸ o de “plena independencia fiscal”.⁸⁹ Se suele citar este principio más habitualmente a propósito de los problemas de reparto de la competencia fiscal en las relaciones entre

of Taxes), C-264/96 1998, ECR I-11779, par. 28. Cfr. KIEKEBELD, B.: “Anti-abuse in the field of taxation: is there one overall concept?”, en *EC Tax Review*, núm. 4, Amsterdam, 2009, p. 144.

⁸⁵ Asunto *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd y Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, 2006 ECR I-7995, par. 36.

⁸⁶ V.g. *Thin Cap Group Litigation* C-534-04, 2007, ECR I-2107, par. 75. Cfr. WEBER, D.: op. cit., p. 3.

⁸⁷ COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: *Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países*, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, COM(2007) 785 final, 10 de diciembre de 20. Cfr. ROTH, E.: “The Rule of Reason Doctrine in European Court of Justice Jurisprudence on Direct Taxation”, en *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, núm. 1, 2008, p. 87.

⁸⁸ Como en muchas otras situaciones, la terminología en este caso no está totalmente uniformizada. Algunos autores hablan de principio de “libre competencia” (TRAPÉ VILADOMAT, M.: “Empresas asociadas”, en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia, CISS, 2008, p. 195.

⁸⁹ En este sentido, KOFLER, G.: “The relationship between the arm’s-length principle in the OECD Model Treaty and the EC tax law (parte 1)”, en *The Journal of International Taxation*, núm. 16, Nueva Jorqu, enero de 2005, p. 34; MICHELSE, G.: “Treaty Aspects of Thin Capitalization”, en *Bulletin for International Taxation*, núm. 12, Amsterdam, 1997, p. 567; DOERNBERG, R.: *Electronic Commerce And Multijurisdictional Taxation*, 2ª ed., Londres, Kluwer Law International, 2001, p. 80. Sobre el principio “at arm’s length” o principio “de plena independencia”, existe una vasta bibliografía, de la que se destaca: HAMAEEKERS, H.: “Arm’s length – how long?”, en *International And Comparative Taxation: Essays In Honour Of Klaus Vogel*, vol. 26 de Series on International Taxation, Londres, Kluwer Law International, 2002, pp. 29 a 51; TEIXEIRA, G.: *Manual de Direito Fiscal*, Porto, Almedina, 2008 pp. 116 a 134; DELGADO, A.: “El régimen de los llamados precios de transferencia”, en *Manual de Fiscalidad Internacional*, Manuales de la Escuela de Hacienda Pública, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, pp. 248 a 254.

empresas vinculadas⁹⁰ y sobretodo conectado con la problemática de los precios de transferencia. Pero se va aceptando cada vez más que el principio se aplique en otras situaciones, tanto en la ausencia de relaciones especiales⁹¹ como en situaciones distintas de los precios de transferencia.⁹² Sin embargo, dadas las dificultades ampliamente conocidas en la aplicación del principio de independencia,⁹³ se acepta de modo pacífico que éste se complemente con otros mecanismos basados en presunciones legales, aplicables únicamente sobre ciertas transacciones internacionales.⁹⁴

Siempre que en un determinado sistema fiscal se utiliza una presunción legal aplicable en exclusiva a ciertas situaciones, implicando entidades residentes en dos o más Estados, por el hecho de su aplicación exclusiva en estos casos se producían inevitablemente restricciones sobre las transacciones internacionales.⁹⁵ Tales restricciones se consideran una consecuencia necesaria del ejercicio, por parte de los Estados, del derecho a garantizar la efectividad de su poder tributario.

En el derecho comunitario europeo, dada la relativa objetividad del criterio, la aplicación del principio de independencia podría permitir, en algunas situaciones, declarar la existencia de elusión fiscal sin la necesidad de demostrar cualquier intención elusiva en la conducta del contribuyente, es decir sin la dificultosa demostración de la existencia de un abuso o de un fraude a la ley. No es esta, sin embargo, la postura del Tribunal de Justicia, como se verá.

⁹⁰ El principio realmente está consagrado en el artículo 9º del "Modelo de Convenio para la Eliminación de la Doble Imposición Internacional" de la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico), que se refiere precisamente a las relaciones entre empresas asociadas.

⁹¹ TEIXEIRA, G.: op. cit., p. 120.

⁹² Por ejemplo, la norma sobre subcapitalización alemana que fue discutida ante el TJCE en el asunto Lankhorst-Hohorst, así como también las varias normas británicas sobre subcapitalización llevadas al tribunal en el asunto Thin Cap Glo, ambas contenían cláusulas de "arm's length". Sobre la primera, en particular, KOFLER, G.: "The relationship between the arm's-length principle in the OECD Model Treaty and the EC tax law (parte 1)", en *The Journal of International Taxation*, núm. 16, Nueva Iorque, enero de 2005, pp. 33 a 43; y (parte 1), en *The Journal of International Taxation*, núm. 2, Nueva Iorque, febrero de 2007, pp. 34 a 64.

⁹³ V.g. HAMAEEKERS, H.: op. cit., pp. 40 ss.

⁹⁴ Estas presunciones, utilizadas como forma de evitar la elusión fiscal, posibilitan superar de una forma pragmática el problema de la difícil definición de lo que sea una práctica abusiva, al establecer límites o criterios artificiales pero objetivos para separar las situaciones que el legislador debe tratar como prácticas abusivas de las que no justifican el mismo trato. Sobre esta problemática ver, por ejemplo, GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Las presunciones y ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la ley tributaria", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 0484-6885, Volumen 35, núm. 179, 1985, pp. 987 a 1014; NAVARRINE, S. y ASOREY, R.: *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2006.

⁹⁵ MALHERBE, J.: op. cit., p. 60.

6. La vertiente nacional de la elusión fiscal en el derecho comunitario

En otras ocasiones, la dimensión jurídico-comunitaria resulta no del carácter internacional de la conducta elusiva, sino de que las normas utilizadas por el contribuyente son normas de derecho comunitario.⁹⁶ Estos supuestos son radicalmente distintos de los anteriores, porque, dada la inexistencia de una dimensión internacional de la conducta elusiva, no está en juego el reparto internacional de la competencia fiscal, sino una eventual situación de elusión fiscal con un carácter puramente interno. La competencia del TJCE en estos supuestos resultará únicamente del principio de la interpretación uniforme del derecho comunitario, incluyendo el derecho derivado, y del papel atribuido al Tribunal para garantizar dicha uniformidad.⁹⁷

En nuestra opinión, esta segunda vertiente de la elusión fiscal en el derecho comunitario es bastante más compleja, y todavía más cuando la analizamos desde el punto de vista de la actuación del Tribunal de Justicia, porque no puede escamotearse una tensión entre la competencia de la Corte Europea y la independencia de los tribunales nacionales.⁹⁸ Es también en esta vertiente donde emerge en toda su amplitud el problema de las diversas concepciones y doctrinas existentes en los sistemas jurídicos de los distintos Estados miembros, en el campo de los mecanismos de actuación contra la elusión fiscal. Por otro lado, y esto es lo que más importa destacar, todo el cuadro de principios que se aplican a la elusión fiscal internacional, descrito con anterioridad, no puede aplicarse en esta segunda vertiente. No quedan al Tribunal sino dos alternativas: o bien deja a los tribunales nacionales la posibilidad de aplicar sus propias concepciones en materia de lucha contra la elusión fiscal, con perjuicio eventual de la uniformidad en la aplicación del derecho comunitario, o bien desarrollar una concepción propia. En este último caso, el Tribunal debería preocuparse en desarrollar una doctrina lo más conciliable posible, desde el punto de vista de los conceptos utilizados y de la terminología, con las concepciones clásicas de los Estados miembros.

7. La terminología empleada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

Podemos ahora, y por último, dedicarnos a analizar los conceptos utilizados por el TJCE en su jurisprudencia, en el tema de las normas antielusivas. En este punto inten-

⁹⁶ Fue el caso del asunto *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd*, y *Commissioners of Customs & Excise*, 2006, ECR I-1609.

⁹⁷ En particular en el campo tributario, GARCÍA PRATS, A.: "The Act Clair doctrine and the effective judicial protection of EC law rights in direct tax matters: the Spanish case as an example", en *The Act Clair in EC Direct Tax Law*, Amsterdám, IBFD, 2008, pp. 428 et seq; DE BROE, L.: op. cit., pp. 996 a 997.

⁹⁸ GARCÍA PRATS, A.: op. cit., p. 429.

taremos, en la medida de lo posible, contestar la siguiente cuestión: cuando el Tribunal de Justicia emplea, en un pequeño número de sus decisiones, el concepto de abuso, mientras en la mayoría de sus sentencias habla únicamente de “montaje artificial”, ¿está hablando de distintas realidades normativas, es decir, de distintas modalidades de elusión fiscal? O, por el contrario, ¿está utilizando dos concepciones teóricas posibles para el mismo fenómeno jurídico? O quizás ¿ninguna de las dos?

La utilización del término “abuso” en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es relativamente reciente.⁹⁹ Desde entonces, a lo largo de los últimos veinte años, el Tribunal utilizó el término cada vez con más frecuencia, pero sin definirlo nunca y confundiendo con otros términos como “elusión”, “evasión” y “fraude”.¹⁰⁰ En un par de casos, el Tribunal empleó el término “abuso”, negándolo como fundamento de la pretensión del Estado y sin definir el concepto respectivo. Así por ejemplo, en *Centros*,¹⁰¹ el Estado sueco invocó la existencia de un ejercicio abusivo de la libertad de establecimiento, pero el Tribunal consideró que “el hecho de que una sociedad no ejerza ninguna actividad en el Estado miembro en que tiene su domicilio social y desarrolle sus actividades únicamente en el Estado miembro de su sucursal no es suficiente para demostrar la existencia de un comportamiento *abusivo y fraudulento* que permita a este último Estado miembro denegar a dicha sociedad que se beneficie de las disposiciones comunitarias relativas al derecho de establecimiento”.¹⁰² Nótese que el Tribunal no sólo no define un “comportamiento abusivo” sino que parece verlo como un sinónimo de “comportamiento fraudulento”. De nuevo en el asunto *Lasteyrie*,¹⁰³ el gobierno francés invocó la existencia de una utilización abusiva de un derecho conferido por el derecho comunitario. Pero en este caso el Tribunal evita el concepto o el término “abuso” y lo sustituye por “evasión fiscal”. Y objeta igualmente la posibilidad de justificación de la medida restrictiva con base en evasión fiscal porque la norma que el Gobierno pretende aplicar no tiene como objetivo específico alcanzar únicamente los “montajes puramente artificiales cuya finalidad sea eludir la normativa tributaria”.¹⁰⁴ Así, parecía que para el Tribunal, los términos “abuso”, “fraude” y

⁹⁹ Habrá empezado con el asunto *Direct Cosmetics et aa*, C-138/86, 1988, ECR 3937, según PISONE, P: “European Direct Tax Law: *quo vadis?*”, en *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, IBFD Publications, pp. 103.

¹⁰⁰ Sobre el punto DE LA FERIA, R.: op. cit., p. 396.

¹⁰¹ Asunto *Centros Ltd. v. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, 1999, ECR I-1459, par. 23. Se trata de un caso no directamente relacionado con tributación sin con derecho de sociedades, pero sin embargo considerado significativo en la doctrina del TJCE sobre abuso.

¹⁰² Asunto *Centros Ltd. v. Erhvervs-og Selskabsstyrelsen*, cit., par. 29.

¹⁰³ Asunto *Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, 2004, ECR I-2409, p. 24.

¹⁰⁴ Asunto *Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie*, cit., par. 50.

“evasión” eran equivalentes;¹⁰⁵ y que en el núcleo de todos estos conceptos estaba la noción de “montaje puramente artificial”.¹⁰⁶

Hasta que en la sentencia sobre el asunto *Halifax*,¹⁰⁷ el Tribunal, concediendo al gobierno británico que la norma antielusiva aplicada estaba justificada por la existencia de un abuso en el ejercicio del derecho a deducir el IVA en determinadas operaciones, intenta construir un concepto de abuso. Para el Tribunal, prácticas abusivas son “las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones *comerciales normales*, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el derecho comunitario”.¹⁰⁸ Esta primera definición contiene una inconsistencia evidente, que está en contraponer el *carácter normal* de las prácticas comerciales a la intención abusiva de quienes realizan las mismas prácticas, ya que el carácter normal o anormal de las operaciones es un elemento objetivo que no puede confundirse con la intencionalidad. El Tribunal dice, acto seguido, que “en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes [...], 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”.¹⁰⁹ Más adelante añade que “en el curso de las transacciones comerciales normales de los contribuyentes, ninguna operación conforme con las disposiciones del régimen de deducciones de la Sexta Directiva o de la legislación nacional por la que se adapte el derecho interno a ésta les habría permitido deducir el IVA”.¹¹⁰

Con esto tenemos delimitado el núcleo de un concepto todavía embrionario de “práctica abusiva” según la jurisprudencia del Tribunal. Este se monta, tal y como en el concepto de fraude a la ley que expusimos anteriormente, en dos elementos, uno

¹⁰⁵ ZALASINSKI, A.: “Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice”, en *Intertax*, vol. 36, núm. 4, Alphen aan den Rijn/Londres, 2008, p. 158.

¹⁰⁶ El Tribunal ya había utilizado el concepto de “montaje artificial en diversas ocasiones, como por ejemplo en los asuntos *Imperial Chemical Industries plc (ICI) y Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, C-264/96, 1998, ECR I-4695; *X e Y v Rikesskatteverket*, C-200/98, 1999, ECR I-8261; *Lankhorst-Hoborst GmbH v Finanzamt Steinfurt*, C-324/2000, 2002, ECR I-11779. Cf. PALAO TABOADA, *Sistema de fuentes del Derecho tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso*, en: Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, núm. 2, Madrid, 2009, p. 13.

¹⁰⁷ Asunto *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd., County Wide Property Investments Ltd. v Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02, 2006, ECR I-1609.

¹⁰⁸ *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd. v Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02, 2006, ECR I-1609, par. 69.

¹⁰⁹ *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd. County Wide Property Investments Ltd. v Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02, 2006, ECR I-1609, pars. 74 y 86.

¹¹⁰ *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd. County Wide Property Investments Ltd. v Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02, 2006, ECR I-1609, par. 80.

objetivo y otro subjetivo o intencional. El elemento objetivo reside en una divergencia entre el resultado efectivamente alcanzado y el objetivo de las normas aplicadas. En el asunto que está analizando, esta divergencia resulta del carácter anormal de las operaciones: fuera el curso de las transacciones comerciales un curso normal, las disposiciones legales no permitirían la deducción del IVA. Con esto no damos aquí por aceptado que en el asunto se haya demostrado suficientemente el carácter anormal de las operaciones, sino que es en este carácter anormal, a los ojos del Tribunal suficientemente probado, que sienta la divergencia entre el resultado alcanzado y el objetivo de las disposiciones legales utilizadas.¹¹¹

Ya en el elemento subjetivo reside en la intención *esencial*, perseguida por las partes, de obtener una ventaja fiscal que, si no fuera la adopción de una conducta anormal, no podrían haber obtenido. La Corte añade que el elemento intencional ha de poder deducirse de “un conjunto de elementos objetivos”, que tanto pueden residir en el carácter puramente artificial de estas operaciones, como en los vínculos de carácter jurídico, económico o personal entre los operadores implicados”. Consiguientemente, para que exista una práctica abusiva, con el asunto *Halifax*, deja de ser necesario que exista un montaje artificial, sino que se requiere, esto sí, la intención de las partes es elusiva, la cual puede deducirse alternativamente de varios elementos, como, por ejemplo, el carácter artificial de las operaciones o la existencia de vínculos especiales entre las partes.

Sin querer detenernos demasiado en el análisis de la jurisprudencia del TJCE, vamos a referir concisamente dos otros asuntos, en los que el Tribunal estimó existir abuso, con algunas incongruencias con relación a la sentencia *Halifax*. En la sentencia sobre el asunto *Cadbury*,¹¹² el Tribunal vuelve a afirmar la necesidad de probar la existencia de un montaje puramente artificial, para poder justificarse una medida antielusiva que restrinja la libertad de establecimiento. De hecho, el Tribunal declara ahí que “para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo

¹¹¹ El razonamiento del Tribunal evoca el principio de la sustancia sobre la forma, sentado en una interpretación teleológica del derecho. Pero se retiene que para que este principio no degenere en una interpretación puramente económica de los hechos, es necesario caracterizar la conducta para demostrar la divergencia entre el resultado alcanzado y la los objetivos perseguidos por la misma ley (SANCHES, S.: op. cit., p. 154).

¹¹² *Cadbury Schweppes plc v IRC*, C-196/04 2006, ECR I-7995.

en el territorio nacional".¹¹³ Por lo demás, el Tribunal exige dos otros requisitos, y los separa claramente: el primero, un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener una ventaja fiscal (elemento intencional); y el segundo que el objetivo de la norma utilizada (norma de cobertura) no haya sido alcanzado.¹¹⁴ El tribunal considera que la norma utilizada en este caso es la que establece, en el Tratado CE la libertad de establecimiento, y que el objetivo de esta norma no puede considerarse alcanzado cuando las filiales creadas en otro Estado miembro no tienen una actividad económica real, son artificiales.

Finalmente, destacaremos los aspectos más relevantes de la reciente sentencia dictada sobre el caso *Part Services*.¹¹⁵ El Tribunal vuelve a definir práctica abusiva como una conducta en que, "a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones [...], 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; y cuando, según un conjunto de elementos objetivos, la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal".¹¹⁶ La *finalidad esencial* debe poder ser deducida a partir de un conjunto de elementos objetivos, como "el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico y, o personal entre los operadores implicados".¹¹⁷ En esta sentencia, además, el Tribunal desenvuelve una construcción, retomando jurisprudencia anterior,¹¹⁸ sobre las condiciones en que una operación que consta de varias prestaciones debe considerarse como una operación única a efectos de tributación. Así sucede, por ejemplo, cuando se comprueba que una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y que la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. Y en particular, puede considerarse que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial.

8. Conclusiones

De las tres sentencias descritas sucintamente se puede extraer el concepto de "práctica abusiva" construido por el Tribunal de Justicia. Como núcleo del concepto pueden

¹¹³ *Cadbury Schweppps plc v IRC*, C-196/04 2006, ECR I-7995, par. 55.

¹¹⁴ *Cadbury Schweppps plc v IRC*, C-196/04 2006, ECR I-7995, par. 64.

¹¹⁵ *Ministero dell'Economia e delle Finanze v Part Service*, C-425/06 2008, ECR I-897.

¹¹⁶ *Ministero dell'Economia e delle Finanze v Part Service*, C-425/06 2008, ECR I-897, par. 42.

¹¹⁷ *Ministero dell'Economia e delle Finanze v Part Service*, C-425/06 2008, ECR I-897, par. 62.

¹¹⁸ *Card Protection Plan Ltd. (CPP) v Commissioners of Customs & Excise*, C-349/96 1999, I-973.

distinguirse claramente dos elementos, uno objetivo, que tiene que ver con la conducta y su resultado, y otro subjetivo, que concierne la intención del contribuyente. El elemento objetivo se asienta sobre la obtención de una ventaja fiscal en condiciones contrarias al objetivo perseguido por las disposiciones legales utilizadas. Ya el elemento subjetivo exige que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.

Sobre el elemento objetivo, que podría también describirse como una divergencia entre el resultado de la conducta de los contribuyentes y los objetivos o fines perseguidos por la norma legal utilizada, resulta de la jurisprudencia analizada que esta divergencia debe resultar de circunstancias concretas de la conducta de los contribuyentes. Estas circunstancias concretas pueden ser varias: puede ser el carácter anormal de los caminos seguidos por el contribuyente para alcanzar un resultado económico, cuando estos caminos (operaciones) no sean gravados o sean menos gravados por comparación con los caminos usuales; puede también ser el carácter artificial de las operaciones, carácter artificial que resulta de la falta de realidad económica de las mismas operaciones. Dentro del carácter anormal de los caminos elegidos, cabría el supuesto en que se desmiembra artificialmente una prestación que en principio debería ser unitaria, como sucede, por ejemplo, cuando los distintos actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble.

Este concepto de práctica abusiva es totalmente compatible con el concepto de fraude que hemos expuesto anteriormente, basándonos en la formulación de Eusebio González, según el cual el fraude a la ley tributaria consiste en una conducta mediante la cual no se realiza el hecho imponible contemplado por la norma, pero se llega a los mismos resultados económicos que la norma tributaria se proponía gravar, apoyándose en una norma dictada con distinto propósito o finalidad (norma de cobertura) y de cuya aplicación resulta la obtención de una ventaja fiscal. En este punto reside la divergencia entre el resultado alcanzado y el objetivo de la norma legal. Además, la conducta adoptada, en la que existe una "apariencia de legalidad", tiene subyacente una intención fraudulenta.

Pero demostrar que existe una divergencia entre el resultado alcanzado y el objetivo de la norma supone una interpretación teleológica del derecho y una consideración de la sustancia económica de los hechos, con todos los riesgos que eso comporta, para la seguridad jurídica del contribuyente. De hecho, demostrar que existe una divergencia entre el resultado alcanzado y el objetivo de la norma supondría siempre desatender la forma jurídica atribuida por el contribuyente y sustituirla por otra (considerar que no existe el verdadero establecimiento de una filial, considerar que no existen varias prestaciones contractuales sino una única prestación, considerar que no existen ver-

daderamente varios sujetos implicados en las operaciones sino un sujeto único). Estos riesgos se incrementan cuando, del lado del elemento subjetivo o intencional, no se exige que la obtención de una ventaja fiscal sea el único motivo de la conducta del contribuyente, sino únicamente el fin *esencial* de la conducta del contribuyente, como resulta de la jurisprudencia del Tribunal.

Por estas razones, la existencia de una divergencia entre el resultado alcanzado y el objetivo de la norma tiene que poder ser deducida de elementos objetivos, relacionados con las circunstancias objetivas de las operaciones, y no puede deducirse de la intención de las partes. Como subrayamos en el lugar oportuno, en algunas de las sentencias referidas, no se contienen elementos que permitan percibir cómo el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que existe una divergencia entre el resultado alcanzado y el objetivo de la norma legal (por ejemplo en *Halifax*). El Tribunal parece haber aceptado como probada esta divergencia en el tribunal nacional, y no consideró oportuno discutirla. Sobre la falta de estos elementos sólo se puede decir que el Tribunal aplicó un concepto en todo correspondiente al fraude a la ley, pero esto no implica que haya explicado como este concepto se ajustaba a los hechos en este supuesto.

Así, es posible que en algunos casos, en los que no se prueba la existencia ni de un montaje artificial, ni de una operación anormal, se esté ante una verdadera situación de abuso, en el sentido que hemos dejado expuesto. Reacuérdesse que en el abuso, el contribuyente no disimula, no intenta crear una apariencia falsa, no intenta obtener los resultados económicos gravados por vías indirectas, sino que ejerce una prerrogativa que le otorga el orden jurídico en un modo contrario a los valores del mismo orden jurídico. Por esta razón, porque en el abuso existe un comienzo de un ejercicio perfectamente legítimo de una prerrogativa, la contradicción con aquellos valores tiene que ser contundente y la toda la actuación con base en el concepto de abuso tiene que ser todavía más restrictiva. Sobre esto todo lo que podemos decir es que, hasta el momento, el tribunal no ha utilizado este concepto de abuso sino, únicamente, la teoría del fraude a la ley.

8. Conclusiones