

LAS MEDIDAS PARA COMBATIR LA ELUSIÓN FISCAL. CLAUSULAS GENERALES Y ESPECIALES.

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad de Santiago de Compostela

SUMARIO:

1.- La lucha contra la "elusión fiscal" y las cláusulas generales antielusión	361
2.- Cláusulas antielusorias generales y particulares.....	363
3.- Cláusulas generales. Rasgos generales y ventajas comparativas frente a las cláusulas especiales.	366
4.- Cláusulas especiales	376
5.- Las cláusulas generales internas en relación con el Derecho Internacional y Supranacional	384

1.- La lucha contra la "elusión fiscal" y las cláusulas generales antielusión.

La *elusión fiscal* es un concepto que ha sido centro de atención para la más genuinamente clásica doctrina tributarista. Valga como muestra la opinión de HENSEL, para quien la elusión fiscal consistiría en una finalidad de ahorro fiscal, pero por medio de una conducta consistente en "impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal"¹, sobre todo en relación con hechos impositivos que gravan actos o negocios jurídicos y en lo referente a la utilización de los mismos². La elusión será un resultado al que se

¹ HENSEL, A., *Diritto Tributario*, trad. Dino Jarach, Giuffrè Editore, Milano, 1956, pág. 148, nota 169; AMOROS RICA, N., "La elusión y la evasión tributaria", *RDFHP*, Nº 59, 1965, pág. 597, dice que la elusión consiste en evitar que se produzca el hecho imponible y, como es lógico, el que pueda atribuirse o vincularse a una persona.

² Por tanto, el concepto de elusión, como señala CIPOLLINA S., relativo y se caracteriza por ir referido a un número indefinido de situaciones. No obstante, y pretendiendo centrar terminológicamente el concepto, la elusión se caracteriza por un uso "fraudulento y disimulador" del negocio jurídico para alcanzar un objetivo de no pago del tributo o ahorro

puede llegar distorsionando la actividad negocial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal”³.

La esencia de la elusión fiscal, será pues que no se produce vulneración directa de norma imperativa alguna⁴, por lo que, la misma se contrapone a la *evasión fiscal*, que no es más que el incumplimiento – naturalmente ilícito – de la obligación de pagar el tributo. Así, la esencia de la elusión sería la búsqueda a través de instrumentos lícitos, de fórmulas negociales menos onerosas desde el punto de vista fiscal, a través normalmente de la elección de alternativas negociales⁵, provocando una evitación o reducción del tributo. No obstante la elusión limitaría con la lícita planificación fiscal o “economía de opción”⁶, aunque esta última también parta de la existencia de una “laguna” o imperfección en el sistema tributario⁷.

fiscal. Y en cuya definición hay siempre un rasgo intencional que, como se verá, puede afectar a su configuración; *La legge civile e la legge fiscale*, Il problema dell’elusione fiscale, Cedam, Padova, 1992, pág. 125.

³ FALSITTA, G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, Cedam, Padova, 1972, pág. 19.

⁴ PALAO TABOADA, C., “La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40 de la Ley 50 de 14 de noviembre de 1997”, *Civitas, REDF*, N° 15-16, pág. 776. Para VIBORAS JIMENEZ, A., sería elusión fiscal todo comportamiento que tenga como finalidad y produzca un efectivo ahorro fiscal, sea o no producto de una “manipulación aprovechada” de las posibilidades de configuración que el Derecho brinda...”, “La elusión fiscal mediante sociedades”, *Civitas, REDF*, n° 15-16, 1977, pag. 795.

⁵ LEITE DE CAMPOS, D.- SILVA RODRIGUEZ, B., LOPES DE SOUSA, J., *Lei Geral Tributaria*, 2ª ed., Vislis, Lisboa, 2000, pág. 165.

⁶ Para ROSEMBUIJ, T., la elusión linda con el derecho de los individuos a desplegar sus actividades económicas, buscando, como dice ROSEMBUIJ, sus “opciones de eficiencia”, lo que se suele denominar economía de opción, ahorro fiscal o planificación fiscal; *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, segunda edición, pág. 69. Conviene recordar que la *elusión*, a diferencia de la *evasión*, puede definirse en términos generales y siguiendo en esto la clásica distinción de GIULIANI FONROUGE, C.M., como “aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas”; *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 681.

⁷ SAMPAIO DORIA, E., señala que el elemento que diferencia la *elisao* de la *evasao*, es que en el primero de ellos, los medios empleados son lícitos. A lo que añade la nota distintiva de que en la *elisao* el agente actúa sobre la realidad antes de que la misma se exteriorice, revistiéndola de una forma alternativa no descrita en la ley como hecho imponible. Lo que caracteriza la *evasao* es la concurrencia de algún género de “deformación” de esa realidad; *Elisao e evasao fiscal*, Ed. Lael, Sao Paulo, 1971, pág. 20.

Conviene también recordar que en los modernos ordenamientos tributarios se vienen legitimando los diversos instrumentos legales para hacer frente a la elusión. Así, en nuestro país, el Tribunal Constitucional (TC) ha venido fundamentando la lucha contra el “fraude” en sentido amplio, sin diferenciar entre medidas contra la “evasión” y contra la “elusión”, bien en el “deber de contribuir” como “deber general” –sentencia 50/1995, de 23 de febrero (FJ 6º)– o bien en la necesidad de implementar instrumentos a favor de la Administración que eviten una injusta distribución de la carga fiscal, de modo que “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar” –sentencia de 76/1990, de 26 de abril (FJ 3º)–. El TC legitimaba los instrumentos de lucha contra la defraudación, conocida genéricamente como “fraude tributario”– las potestades de inspección y comprobación –argumentando que de no existir estos instrumentos a favor de la Administración, “se produciría una distribución injusta de la carga fiscal”. Así, lo que estaría en la raíz última del juicio de legitimidad que merecen los instrumentos en manos de la Administración para hacer frente a la evasión o elusión, serían, como recuerda SIMON ACOSTA, los principios de convivencia social encarnados en el sistema tributario⁸.

2.- Cláusulas antielusorias generales y particulares

Las técnicas para combatir la elusión fiscal tienen en las llamadas *cláusulas antielusorias*⁹ uno de sus más claros exponentes. Las mismas pueden definirse, de modo muy genérico, como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir. La utilización del concepto “cláusula”, que puede definirse como “disposición contenida en un contrato o convenio”, se justifica porque, en su origen, las cláusulas antielusión aparecen vinculadas a los Convenios Internacionales.

Las cláusulas antielusorias se pueden clasificar, según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto de hecho, en “cláusulas genera-

⁸ SIMON ACOSTA, E., *El Delito de Defraudación Tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 26.

⁹ LOBO TORRES, R., *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributario*, op., cit., pág. 149.

les” y “cláusulas especiales”. Las primeras son de expresión abierta y abstracta, y aparecen previstas para aplicar a un número indefinido de casos. Pueden ser definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para, a continuación, proceder a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir¹⁰. Las cláusulas generales tienen como presupuesto de hecho lo que podemos llamar *un fenómeno elusorio* formulado en términos genéricos, de manera que dentro del mismo puedan incluirse situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema. Ese *fenómeno elusorio* adquiere diversas denominaciones en los distintos Estados; fraude de ley en la LGT española de 1963, “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” en el Proyecto de Ley General Tributaria, actualmente en tramitación parlamentaria en España, abuso de las formas jurídicas o de las “posibilidades de configuración” – *Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten* – en Alemania, *abus de droit*, en el derecho francés, “ineficacia de actos y negocios jurídicos” e inoponibilidad en Portugal, etc...

Incluso, dentro de las cláusulas generales se suelen diferenciar las de “corte continental” – propias de Estados como España, Francia, Alemania, Portugal y algunos de Latinoamérica – de las de “origen anglosajón”. En este sentido, también se suelen situar dentro del concepto de “cláusula general” algunas figuras de los ordenamientos tributarios de países de *Common Law*, en los cuales las fuentes normativas pueden tener, además del derecho escrito, naturaleza judicial, de manera que la lucha contra la elusión fiscal se llevará también a cabo a través de la aplicación jurisprudencial de ciertos principios, como ocurre con los casos de Estados Unidos o el Reino Unido, o, de modo parcial, Canadá, con relación por ejemplo, a la aplicación de la regla *business purpose test*¹¹. Sin embargo, y aunque en ejemplos como el británico podemos decir que existe una amplia y generalizada utilización de este principio por vía judicial – que arranca en la historia reciente con el *new approach* del caso *Furniss vs. Dawson* de 1984¹² – y que, desde el punto de vista empírico, sus

¹⁰ PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995, pág. 12.

¹¹ El criterio fundamental de apreciación de la elusión, basado en el *business purpose test*, tiene en Estados Unidos una importante manifestación en el caso *Gregory vs. Helvering*, 293 US 465, 79, L. ed. 596 (1935).

¹² CIPOLLINA, S., *La legge civile e la legge fiscale*, op., cit., pág. 42, nota 70.

efectos son similares a los derivados del uso de una cláusula general, no se puede decir que en los regímenes fiscales de estos Estados, y en especial, en el caso del Reino Unido, exista una normativa general antielusión¹³.

Por otro lado, podemos hablar de “cláusulas específicas” o *ad hoc*, que serían las dispuestas en la ley para un supuesto concreto, y que pueden adoptar las formas de hechos imponderables complementarios, presunciones o, incluso, ficciones tributarias. El Tribunal Constitucional español ha aceptado algunas de estas medidas. Así, la desaparecida transparencia fiscal – sentencia 214/1994, de 14 de julio (FJ 4º B y C) –, la fijación del valor de mercado como medida en previsión de posibles comportamientos simulatorios – sentencia 146/1994, de 12 de mayo (FJ 6º) –, o los presupuestos de hecho subrogatorios, con el límite de que los mismos no se conviertan en “presunciones *iuris et de iure* de defraudación” – sentencia 194/2000, de 19 de julio (FJ 7º) –.

Entre las cláusulas generales y las especiales se puede detectar también la existencia de fenómenos híbridos, tales como cláusulas dotadas de presupuestos de hecho genéricos, esto es, estructuradas según el modelo normativo de las “cláusulas generales”, pero cuya aplicabilidad aparece restringida por la propia ley que las prevé a un ámbito limitado; a éstas se las suele denominar “cláusulas sectoriales”¹⁴.

En suma, el empleo de cláusulas antielusorias, sobre todo el modelo de cláusulas generales de origen germánico -*Generalklauseln*¹⁵-, constituye la gran alternativa frente a las fórmulas de carácter hermenéutico -calificación, interpretación- o de aplicación jurisprudencial de principios -*substance over forms*¹⁶. Y ello, porque estas cláusulas, formuladas con mayor o menor grado de abstracción, suponen habilitar una vía específica para atacar los actos elusorios a partir de presupuestos establecidos en la ley, por lo que DI PIETRO las define como “solución de carácter legislativo” al fenómeno elusorio, en tanto suponen

¹³ PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, op., cit., págs. 20 y 21.

¹⁴ PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, op., cit., pág. 21.

¹⁵ KLEIN, M., *Die nicht “angemessene rechtliche Gestaltung” im Steuermehrwertgesetz*, des & 42, A.D., Dr. Otto Schmidt, Köln, 1994, pág. 8.

¹⁶ MALHERBE, J., señala, para el supuesto de Bélgica, que la ausencia de una “cláusula anti-fraude” supondría tener que aplicar la analogía para evitar la elusión y, por tanto, ello sería incompatible con el art. 170 de la Constitución Belga; “L’esperienza belga”, en *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*, coord. por A. Di Pietro, Giuffrè Editore, Milano, 1999, pág. 64.

asignar una exclusiva competencia a la Administración¹⁷. Así, frente a la genérica facultad de la Administración de “recalificar”, inherente a las potestades de comprobación y consecuencia de la “regularización” que puede llevar a cabo la Administración Tributaria, las potestades atribuidas mediante las cláusulas generales son vías orientadas exclusivamente a hacer frente a actos o negocios elusorios. *A priori*, resultan más acordes con las exigencias de la seguridad jurídica a que hace referencia el art. 9,3 de la Constitución, que el TC definió en su sentencia 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8º), como suma de “certeza y legalidad”. Conviene señalar, coincidiendo en este punto con TESAURO, que el modelo “continental” de cláusulas antielusorias, se revela mucho más respetuoso con las exigencias de certeza del ordenamiento que las técnicas aplicadas en los países de *Common Law*, basadas en reglas o principios generales¹⁸.

3.- Cláusulas generales. Rasgos generales y ventajas comparativas frente a las cláusulas especiales.

Las cláusulas de carácter “general”, como hemos apuntado, constituyen previsiones legislativas -que, a nuestro modo de ver están cubiertas por el principio de reserva de ley -¹⁹, las cuales tienen en común un presupuesto de hecho consistente en un fenómeno elusorio formulado en términos genéricos, de manera que dentro del mismo puedan incluirse situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema. Los caracteres de ese fenómeno elusorio tomado en consideración para habilitar la cláusula general dependerán de circunstancias propias del derecho nacional de cada Estado. Por eso, dentro del concepto de “cláusula general” *antielusoria* se pueden incluir ejemplos tan diversos como el arquetípico de la prohibición del abuso de las formas jurídicas o de las “posibilidades de configuración” -*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*- del parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria de 1977²⁰. O el su-

¹⁷ DI PIETRO, A. “Presentazione”, en *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, op. cit., pág. XIX.

¹⁸ TESAURO, F., *Istituzioni di Diritto Tributario*, I, UTET, Torino, 3ª ed., 1992, pág. 49.

¹⁹ Pues suponen prever un presupuesto en que se extiende el tributo a casos en que, se entiende, el legislador “hubiera querido que tal tributo se aplicase”. A nuestro juicio se debe exigir un tratamiento de exigencia de reserva de ley similar a la creación “ex novo” de un tributo, porque a través de estas cláusulas se está legitimando a la Administración a extender el tributo a supuestos excepcionales no previstos en el hecho imponible. Sobre el ámbito de la reserva de ley en materia tributaria, véanse las sentencias del TC 37/1981, 6/1983, 179/1985 y 19/1987. A todas ellas se refiere el FJ 5º de las sentencias 185/1995, de 14 de diciembre.

²⁰ Califican al parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria de 1977, como un ejemplo de “cláusula general”, entre otros, TIPKE, K.-KRUSE, H. W., *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung*,

puesto del art. 24 de la LGT, al que nos referiremos más adelante. O el caso del art. 64 del *Livre des Procédures Fiscales*, que articula la *répression de abus de droit*, que, como hemos visto, abarca el “abuso de derecho” por simulación y el “abuso de derecho” por fraude de ley²¹. O incluso la cláusula de “ineficacia de actos y negocios jurídicos” realizados con fines exclusivamente fiscales, introducida en el art. 38, 2 de la Lei Geral Tributaria portuguesa de 2000, que sigue el modelo de las cláusulas de “inoponibilidad”²², en el que también se sitúa la cláusula específica del ordenamiento italiano, introducida por el DL 358/97, de 8 de octubre.

Otros ejemplos, en el panorama latinoamericano, serían la Ley argentina n° 11.683, en la redacción dada a la misma por los Decretos 821/98 y 1334/98, que desarrolla diversas técnicas propias de una “cláusula general”. Es el caso de su art. 12, que prevé la posibilidad de que los particulares sometan sus actos, situaciones o relaciones, “a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes...”, en cuyo caso “...se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes...”. El art. 2° de esta norma desarrolla la “doctrina de la penetración”, lo que supuso llevar al texto de la ley positiva, a través de una cláusula general, la corriente jurisprudencial sentada por la Corte Suprema según la cual en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas externas de los actos²³. E incluso, el art. 11 incluye un supuesto de “interpretación económica”²⁴.

op., cit., parágrafo 42; KLEIN, M., *Die nicht “angemessene rechtliche Gestaltung” im Steuervermeidungsstatbestand des § 42, A.D., op., cit.*, pág. 10. Sobre la *Generalklausen* del parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana, y su relación con los ordenamientos del entorno, véase FISCHER, J., *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Hübschman – Hepp- Spitaler, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1999.

²¹ GROSCLAUDE, J.-MARCHESSOU, P., *Procédures Fiscales, op., cit.*, págs. 178 y 179. DAVID, C., « L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni », *op., cit.*, pág. 236. ROBBEZ MASSON, C., « La notion d'évasion fiscale en droit interne français », *LGDJ*, 1990, pág. 223.

²² La redacción actual de este artículo 38 de la Lei Geral Tributaria portuguesa procede de la Lei N° 100/99, de 26 de julio.

²³ Desde hace ya casi veinte años, la Corte Suprema argentina, estableció que en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia económica. Así en las sentencias

Más recientemente, el art. 116 del Código Tributario Nacional de Brasil, modificado por *Lei Complementar* 104 de 10 de enero de 2001, denominada *Lei Anti-elisiva*, permite a la Administración desconocer los actos o negocios realizados con la finalidad de disimular el surgimiento del hecho imponible o de alguno de los elementos del tributo²⁵.

La existencia de cláusulas generales se resuelve, como se puede observar, en la atribución legal de una serie de potestades administrativas²⁶ a partir de presupuestos genéricos, y, con frecuencia, en función de conceptos indeterminados. El presupuesto de estas cláusulas aparece formulado de manera amplia, de tal forma que se pueden definir como normas "*in fattiespecie aperta*"²⁷, con un menor grado de definición que las cláusulas específicas o *ad hoc* y, por tanto, aplicables a un número indefinido y extenso de casos concretos. Si tenemos en cuenta el principio general de que la Administración sólo puede obrar desde el momento en que la ley la habilite, la estructura normativa de las cláusulas generales se caracteriza por una prevalencia de la generalidad y abstracción de la norma atributiva de potestades, sin que se proceda a una excesiva concreción de los supuestos en que la Administración puede atacar las operaciones elusorias de los contribuyentes²⁸. Esta situación no es la más deseable

Parke Davis y Mellor Goddwin, declaró la inoponibilidad de los acuerdos alcanzados por una sociedad con otra de la que es titular de, prácticamente, la totalidad de su capital. Posteriormente, en el caso *Kellogg*, la Corte Suprema iba a limitar la aplicación de la doctrina de la penetración a todas las relaciones entre sociedades vinculadas, reservándola para los actos antijurídicos que supongan *abuso de derecho*; sobre el tema GIULIANI FONROUGE, C.M.-NAVARRINE, S.C.; *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*, Depalma, Buenos Aires, 1999, págs. 84 y ss.

²⁴ El art. 11 señala que en la interpretación de las disposiciones de esta ley, "...se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica".

²⁵ El texto de la norma dice, literalmente, "A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei". Sobre el mismo, GUIMARAES PEREIRA, C.A., "A elisao tributária e a lei complementar nº 104/2001", op., cit., págs. 3 y ss y PITANGA SEIXAS FLHO, A., *A Interpretação econômica no Direito Tributário, a Lei Complementar nº 104/2001 e os Limites ao Planejamento tributário (o planejamento tributário e a lei complementar 104)*, Ed. Dialética, São Paulo, 2002, págs. 18 y 19.

²⁶ De "principios generales antielusivos" hablan GALLO, F.-MELIS, G.; "L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l'esperienza della Comunità Europea", op., cit., pág. 172.

²⁷ PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, op., cit., pág. 21.

²⁸ Véase al respecto, MORDEGLIA, R.M.-SCHAFFRIK, F.H.; "Las facultades discrecionales", *El Derecho, Diario de Jurisprudencia y Doctrina*, N° 9853, año XXXVIII, 1999. También

desde la perspectiva de la seguridad jurídica del particular. Y aquí aparece lo que TRIVOLI define como la paradoja fundamental de las cláusulas generales; por un lado imperativos de seguridad jurídica imponen concretar lo más posible el presupuesto de su aplicación. Por otro, dicho presupuesto es por definición “elástico”²⁹. Como recuerda KRUSE, esa “elasticidad” resulta inevitable en la medida en que conceptos como “abuso de las formas”, “fraude”, etc... no pueden ser definidos con la precisión que exigiría una *Spezialklausel*³⁰

Además, el presupuesto de hecho que faculta la aplicación de la “cláusula general” puede ser una circunstancia puramente objetiva – como, aparentemente, ocurre con el ejemplo del “abuso de las formas jurídicas” del parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana – o venir caracterizado por la concurrencia de un elemento subjetivo, de más difícil apreciación, como ocurre con el art. 24,1 de la LGT española, donde se habla de “propósito de eludir el pago del impuesto”. Naturalmente, la garantía de certeza de estas cláusulas dependerá de la mayor o menor concreción del presupuestos de hecho³¹, y, sobre todo, de que las mismas se ejerciten a través de cauces procedimentales en los que se garanticen adecuadamente los derechos del sujeto pasivo. A nuestro juicio, el procedimiento para aplicar las cláusulas generales debe ser un procedimiento específico y no el general de aplicación de los impuestos. Ello porque así no sólo se salvaguarda la posición jurídica del contribuyente, quien sabe desde la adopción del acto de iniciación que las actuaciones pueden derivar en una resolución en la que se determine la existencia de elusión fiscal. Sino también porque se estimula la formación de un criterio uniforme sobre la existencia de fraude de ley, lo que redundará en beneficio de la seguridad jurídica.

En cualquier caso -y ello es una característica genérica de la aplicación de las cláusulas generales- la prueba de la concurrencia del presupuesto aplicativo ha de correr siempre a cargo de la propia Administración.

Entre las ventajas que se suelen atribuir a las “cláusulas generales” -normalmente en contraposición al modelo de las “cláusulas particulares”-, estaría por un lado, su efecto disuasorio al venir fijadas en una norma con rango

FERNANDEZ, T.R., *De la arbitrariedad de la Administración*, segunda edición, Civitas, Madrid, 1997, pág.169.

²⁹ TRIVOLI, A., “Contra l'introduzione di una clausula generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente”, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1992, I, pág. 1388.

³⁰ TIPKE, K.- KRUSE, H.W., *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung*, op., cit., parágrafo 42.

³¹ MORELLO, U., “Il problema della frode alla legge nel Diritto Tributario”, op., cit., pág. 12.

de ley y la posibilidad de su aplicación una vez llevada a cabo la operación o negocio elusorio. La eficacia de estas cláusulas se proyectaría, pues, tanto *ex ante* como *ex post*, lo que no ocurriría si sólo se combatiese el fraude a través del “perfeccionamiento legislativo” del ordenamiento fiscal. Por otro lado, se contaría con la ventaja de lo que PISTONE denomina, “mayor ductilidad de funcionamiento en sede aplicativa”, y sobre todo, una mayor vocación de estabilidad por su formulación abierta, lo que permite que resulten aplicables a una gran cantidad de “hipótesis concretas”³².

En contra de las cláusulas generales se acostumbran a esgrimir una serie de argumentos que giran, como vimos al citar las opiniones de los detractores de su introducción en Italia, en torno a que las mismas constituyen una “espada de Damocles” que pendería sobre la libertad de negociación de los ciudadanos y una fuente de “incertidumbre” e inseguridad jurídica³³.

Así los ejemplos más “emblemáticos” de cláusulas generales se han hecho acreedores de críticas importantes.

En el supuesto del párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana, cuyo presupuesto es, como vimos, el “abuso de las posibilidades de configuración”, ha sido KIRCHHOF uno de los autores que con más rotundidad se ha enfrentado a la misma; para este autor no se justifica una potestad en manos de la Administración para apreciar una diferencia tan evanescente entre “uso” (*Gebrauch*) de las formas jurídicas, y “abuso” (*Missbrauch*) de las mismas. Sobre todo porque el “uso” de las formas jurídicas es un derecho inherente a la garantía de la propiedad -*Eigentums garantie*-, de tal manera que son las “formas jurídicas” adoptadas libremente por los particulares como consecuencia de esa “garantía”, las que deben ser tenidas en cuenta por el legislador tributario. Para KIRCHHOF, la búsqueda lícita de ventajas fiscales forma parte de la “libertad de configuración” -*Gestaltungsfreiheit*-, por lo que es el propio Derecho Privado el que se manifiesta como límite al derecho a la “planificación fiscal”. Por tanto, las “formas” de Derecho Privado adoptadas por los ciudadanos, que pueden haberse perseguido por razones de índole fiscal, deben ser interpretadas por la Administración Tributaria desde la perspectiva del Derecho Civil, es decir, teniendo en cuenta si son válidas y eficaces desde la óptica

³² PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, op., cit., pág. 22.

³³ GALLO, F.-MELIS, G.; “L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l’esperienza della Comunità Europea”, op., cit., pág. 172.

del Derecho Privado. En este contexto resulta altamente criticable una institución como la cláusula general del parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria, que lo que hace es establecer una “imposición correctiva” -*Korrektur Besteuerung*- a partir de un presupuesto de hecho tan indeterminado como el “abuso de las formas”³⁴. En un sentido similar, LEITE DE CAMPOS, en relación con el art. 38, 2 de la Lei Geral Tributaria portuguesa, señala que este modelo de cláusulas generales antiabuso supone en la práctica, hacer tributar al contribuyente por el “negocio fiscal más oneroso”. Y ello porque, aunque la cláusula portuguesa sea una cláusula de “ineficacia” del negocio que el particular realiza con el principal objetivo de reducir o eliminar impuestos, la misma se complementa con la facultad de la Administración para hacer tributar el “negocio jurídico de resultado económico equivalente”, lo que para este autor resulta “constitucionalmente insustentable”³⁵.

Otra línea de crítica muy importante a las “cláusulas generales” es la que se basa en que las mismas propenden a introducir fórmulas de “interpretación económica”, cuando no se configuran abiertamente como técnicas de aplicación analógica del tributo; así, como señala LOBO TORRES, estas cláusulas “abiertas e indeterminadas, también acaban por deslizarse hacia el argumento analógico”³⁶.

En este sentido, la cláusula *anti-elisiva*, introducida por el art. 116 del Código Tributario Nacional brasileño en 2001, ha sido objeto de duras críticas. Destacan, entre otras muchas, las proferidas por NAVARRO COELHO, quien propugna su inconstitucionalidad con base en una serie de argumentos un tanto confusos, en los que se termina por acusar a esta previsión legal de incluir un supuesto de analogía, aunque en realidad, a nuestro juicio, al atribuir a la Administración la potestad de desconocer los negocios jurídicos realizados con la finalidad de ocultar la realización del hecho imponible, se está previendo más bien, una regla de preferencia de la “sustancia económica” sobre la forma. En lo que aquí nos interesa, NAVARRO COELHO señala que “ni la misma ley puede permitir al Estado-Administración determinar el hecho imponible por “interpretación analógica”, en tanto “el hecho imponible debe estar exclusivamente pre-

³⁴ KIRCHHOF, P., “Steuerungsumgehung und Auslegungsmethoden”, *op. cit.*, págs. 174 a 179.

³⁵ LEITE DE CAMPOS, D.- SILVA RODRIGUEZ, B., LOPES DE SOUSA, J., *Lei Geral Tributaria*, *op. cit.*, pág. 165.

³⁶ LOBO TORRES, R., Normas de Interpretação e Integração de Direito tributario, *op. cit.*, pág. 149.

visto en la ley". Y, en la medida en que esta cláusula *anti-elisiva* pudiera suponer la aplicación de la interpretación económica, este mismo autor se ocupa de recordar que "el exclusivismo de la ley excluye la interpretación económica"³⁷.

Como potenciales vulneradoras de "principios constitucionales como el de la determinación legal de los elementos esenciales del tributo", que pueden suponer concebir al contribuyente como súbdito fiscal, llega a calificar a estas cláusulas LEITE DE CAMPOS, con ocasión de la crítica que dispensa al artículo 38 de la Lei Geral Tributaria portuguesa que se refiere, como vimos, a la regla de la "ineficacia" de actos y negocios jurídicos³⁸.

Similares reproches se suelen hacer por un sector de la doctrina a la "cláusula general" de nuestro ordenamiento, que es la contenida en el art. 24 de la LGT, en lo concerniente al fraude de ley. Este precepto constituye una clara excepción al art. 23, 3 que establece que "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". El art. 24, 1 LGT dice que "para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible", esto es, que en estos casos se admite la analogía. Algunos autores, con argumentos próximos a los manejados en Alemania por TIPKE (precisamente para defender la analogía en materia tributaria), entienden que el art. 24 LGT no contempla la extensión analógica del hecho imponible, en tanto la norma que regula el hecho imponible "defraudado" tiene la "decisión implícita" de gravar el hecho realizado por el particular y que expresamente no está gravado o lo está en cuantía inferior³⁹. Aunque, en realidad, esta hipotética decisión "implícita" de gravar lo que expresamente no está gravado, sólo puede manifestarse a través del mecanismo analógico⁴⁰. Como señala PEREZ ARRAIZ, "en el fraude de ley no

³⁷ NAVARRO COELHO, S.C., *Apreciação crítica do Projeto de Lei Complementar de iniciativa do Poder Executivo Federal que procura introduzir no Brasil a "Interpretação económica do Direito Tributário, ou, o que dá no mesmo, a chamada Norma Geral Anti-Elisiva*, Ed. Del Rey, Belo Horizonte, 2000, pág. 30.

³⁸ LEITE DE CAMPOS, D.- SILVA RODRIGUEZ, B., LOPES DE SOUSA, J., *Lei Geral Tributaria*, op., cit., pág. 165.

³⁹ MARTÍN QUERALT, J.- LOZANO SERRANO, C.- CASADO OLLERO, G.- TEJERIZO LOPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op., cit., pág. 217.

⁴⁰ Aunque PALAO TABOADA, C., niegue que el fraude de ley en materia tributaria suponga la aplicación analógica del tributo, sino que lo que habría sería "aplicación del precepto realmente destinado a regular el hecho realizado - precepto que formaría parte de la llamada "ley defraudada" - "El fraude de ley en Derecho Tributario", op., cit., pág. 692. A nuestro juicio, que lo que realmente se está queriendo decir con una afirmación como esta es que el

se realiza el hecho imponible, pero es como si se realizara”, lo que viene a querer decir que en el fraude de ley se aprecia una relación de semejanza entre el hecho realmente realizado y el hecho imponible, de manera similar a lo que ocurre en la analogía⁴¹.

Precisamente esta aplicación analógica del tributo, que es lo que se esconde tras la “cláusula general” del art. 24 de la LGT, ha sido lo que ha suscitado la crítica de un sector doctrinal, representado, sobre todo por FALCON Y TELLA. Para este autor, aunque el resultado pretendido por el sujeto a través del fraude pueda repugnar al ordenamiento jurídico tributario en su conjunto, lo que en realidad prevé el art. 24, 1 de la LGT es un supuesto de aplicación de los tributos por analogía⁴². Las críticas al fraude de ley han venido siendo frecuentes en la doctrina, por parte de autores como FERREIRO LAPATZA, FALCON Y TELLA, SIMON ACOSTA, CROS GARRIDO...⁴³, por entender que la misma supone una evidente aplicación analógica del tributo, con proclividades a vulnerar el principio de tipicidad y seguridad jurídica, y que, a nuestro modo de ver, no puede identificarse con el fraude de ley civil más que en el plano estructural. La ausencia de un “resultado prohibido por el ordenamiento” en materia tributaria – buscar un ahorro fiscal no está “prohibido” – alejaría, además, a la figura del art. 24 de la LGT del fraude de ley civil, previsto en el art. 6, 4 del Código Civil.

Ya hemos dicho que las mismas son instrumentos en poder de la Administración que le permiten enfrentarse a concretas maniobras elusorias, ya que no suelen mostrarse excesivamente eficaces frente a lo que GONZALEZ

hecho imponible eludido a través de la realización otro hecho, en realidad, abarca también ese otro hecho.

⁴¹ PEREZ ARRAIZ, J., *El fraude de ley en el Derecho Tributario*, op., cit., págs. 24 y ss.

⁴² FALCON Y TELLA, R., “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *RTT*, N° 31, 1995, págs. 60 a 65-

⁴³ FERREIRO LAPATZA, J.J., “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *RTT*, N° 52, 2001, pág. 42; FALCON 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*, N° 18, 1995, págs. 6 y 7; CROS GARRIDO, J., “El fraude de ley en el ámbito tributario”, *Impuestos*, N° 7, 1998, pág. 39. Para SIMON ACOSTA, E., “la cuestión que hay que responder es la de si es constitucionalmente admisible la extensión analógica del hecho imponible en los casos de fraude de ley...cuanto hemos razonado previamente lleva a la conclusión negativa, conclusión que en estos momentos quizá sea considerada arriesgada, aunque no por ello dejará de ser correcta”; “Fraude de ley y bonos austriacos”, *Jurisprudencia Tributaria*, N° 8, 2001, pág. 17.

GARCIA llama "fraudes a la ley masivos"⁴⁴. Sobre todo, se suelen prever frente a aquellas situaciones en las que, al margen de la simulación (que también suele ser objeto de una "cláusula" aunque para combatirla valdrían los potestades ordinarias de "calificación" en manos de la Administración) nos situamos en la difícil frontera entre lo que consideramos que es "evitación del hecho imponible" -y, por tanto "economía de opción implícita"- y lo que es "elusión del hecho imponible", y, por tanto, "evitación artificiosa". Evitación "artificiosa" que se vincula a supuestos muy genéricos y de difícil concreción, presupuestos habituales de estas cláusulas generales, como es el abuso de las formas o el fraude.

Tales cláusulas generales no deben ser objeto, a nuestro juicio, de un enjuiciamiento en abstracto. La valoración de las mismas dependerá de su régimen singular, y sobre todo de aspectos cruciales de ese régimen, como son la concreción de su presupuesto de hecho, las garantías procedimentales del particular, el respeto a los principios constitucionales en materia de tributación, su adecuación a las reglas de proporcionalidad, etc...

Sobre la base de estas consideraciones se suele afirmar, sobre todo por parte de aquellos sectores doctrinales defensores de las cláusulas generales antielusivas, que su presencia en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno es habitual, e incluso, una inherencia consustancial a los mismos. No obstante, resulta inevitable referir la excepción del derecho italiano. El ordenamiento tributario italiano está dotado de algunos preceptos específicos contra la elusión, aunque carece de una cláusula general antielusiva, puesto que, como ya señalamos, la *cláusula* introducida en octubre de 1997 por el Decreto Legislativo 358 no tiene este carácter⁴⁵. Esta circunstancia ha sido criticada con insistencia por un sector importante de la doctrina, en la que ha sido especialmente beligerante GALLO, al señalar que la ausencia de una "cláusula general" supone una "indefensión del Fisco" frente al fenómeno elusorio⁴⁶, llegando a

⁴⁴ GONZALEZ GARCIA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, op., cit., pág. 79.

⁴⁵ Nos estamos refiriendo al art. 37-bis, introducido por el Decreto Legislativo 358/97, relativo a la liquidación de la imposición sobre las rentas, y que afectó a la anterior "cláusula", contenida en el art. 37, 3 del DPR 600/73; véase al respecto GALLO, F.- MELIS, G., "L'elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l'esperienza della Comunità Europea", op. cit., págs. 176 y 177.

⁴⁶ GALLO, F., "Elusione senza rischio: il Fisco indifeso di fronte ad un fenomeno tutto italiano", *Diritto e Pratica Tributaria*, 1991, I, pág. 259.

propugnar la aplicación en el ámbito tributario del “fraude de ley civil”⁴⁷. Otros autores también se han manifestado a favor de incluir una cláusula general antielusiva en el derecho italiano; así MORELLO, para quien la cláusula es disuasoria de la elusión y además, evita la “dispersión” que supone contemplar las conductas elusorias en diversas cláusulas especiales⁴⁸. O, el caso de PISTONE, quien concluye sus reflexiones sobre la elusión fiscal señalando que “debe procederse a simplificar el ordenamiento tributario italiano y a introducir una cláusula antielusión, que respete el equilibrio entre las exigencias de la lucha contra el fraude y el respeto a las garantías del contribuyente”⁴⁹. Sin embargo, son también muchos los autores que se manifiestan contrarios a la introducción de esta cláusula general, empezando por la postura tradicional de COSCIANI, quien ya en el año 1964, como miembro de la *Comissione per lo Studio della Riforma Tributaria*, entendía que la “cláusula general” sería una fuente de arbitrariedad e incertidumbre⁵⁰. En la actualidad UCKMAR se ha mostrado firme partidario de no introducir la cláusula y de seguir haciendo frente a la elusión exclusivamente en vía legislativa, por medio de “presupuestos de hecho subrogatorios”, presunciones y ficciones, y la adecuada reacción del legislador⁵¹. En la misma línea podemos situar la opinión de TRIVOLI, quien entiende que frente a la dinámica de un ordenamiento que responda prevalentemente a criterios generales, las cláusulas generales son fuentes de desigualdad y arbitrariedad⁵².

⁴⁷ El fraude a la ley civil en el ordenamiento italiano se encuentra regulado en el art. 1344 del Código Civil. Precisamente esta es una de las argumentaciones que se esgrimen contra las cláusulas generales. Se dice que las mismas impiden la aplicación de las vías civiles frente al fraude de ley, aunque nosotros creemos que lo previsto en las “cláusulas generales” – por ejemplo, art. 24 de nuestra LGT – tiene naturaleza diferente del fraude de ley civil. En este sentido, el TS español ha admitido, al menos en dos ocasiones, la aplicación del art. 6, 4 del CC al “fraude a la ley tributaria” – sentencia de 6 de mayo de 1988 – Aranzadi, 3771 – y sentencia de 22 de marzo de 1996 – Aranzadi, 2684 –.

⁴⁸ MORELLO, U., “Il problema della frode alla legge nel Diritto Tributario”, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1991, I, pág. 11.

⁴⁹ PISTONE, P., Abuso del Diritto ed elusione fiscale, op., cit., pág. 318. Véanse también, CONTRINO, A., Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative, Ed. Cisalpino, Bologna, 1996, págs. 514 y ss; FIORENTINO, S., L’elusione tributaria: scelte di metodo e questioni terminologiche, ESI, Napoli, 1996, pág. 242.

⁵⁰ Véase la referencia a ROSEMBUJ, T., en El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en Derecho Tributario, op. cit., pag. 121.

⁵¹ UCKMAR, V., “Tax Avoidance/ Tax Evasion-General”, op., cit., pág. 29.

⁵² TRIVOLI, A., “Contra l’introduzione di una clausula generale antielusiva nell’ordinamento tributario vigente”, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1992, I, pág. 1345.

Pero salvo el caso italiano, y algún ejemplo más, como los supuestos de Grecia y Luxemburgo, lo cierto es que los distintos ordenamientos de nuestro entorno se caracterizan por contemplar este tipo de cláusulas antielusivas.

4.- Cláusulas especiales.

Frente a las cláusulas generales antielusorias, se sitúan las llamadas “cláusulas especiales” o cláusulas *ad hoc*, configuradas a veces como “alternativas” a las cláusulas generales, aunque suelen figurar en los ordenamientos “combinadas” con una cláusula general. Este último es el caso del ordenamiento español, puesto que junto con el art. 24, 1 de la LGT, figuran algunas “cláusulas específicas”, y también “cláusulas sectoriales”, entre ellas las ya citadas del art. 110, 2 de la Ley del IS, y del art. 13, 1, g) *in fine*, de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

En palabras de PISTONE, las cláusulas *ad hoc* presentan una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho “rígido, detallado y taxativo”, lo que lleva a calificarlas como cláusulas *a fattispecie chiusa*⁵³. Para GALLO-MELIS, estas cláusulas especiales constituyen una alternativa basada en el respeto a la libertad creativa de los ciudadanos, encarnada en la autonomía para adoptar las formas jurídicas que estimen adecuadas, de manera que el poder público sólo intervendría *a posteriori*, y cuando un fenómeno elusivo adquiera dimensiones preocupantes. Y lo hará, no de forma singular, sobre cada acto o negocio de los particulares, sino de forma general y abstracta, por medio de específicas reformas legislativas⁵⁴.

Las cláusulas específicas pueden presentarse en el ordenamiento como *cláusulas sectoriales*, fenómeno híbrido que se caracteriza por prever un presupuesto de aplicación genérico aunque circunscrito a unos determinados tributos, o a ciertas operaciones o negocios en el ámbito de un tributo determinado. A este modelo respondería el citado art. 110, 2 de la LGT, que regula la conocida como “cláusula antiabuso”, en el supuesto de operaciones de concentración empresarial. A esta “cláusula” ya nos hemos referido, pero ahora baste con decir que la misma se caracteriza por prever un supuesto muy concreto de elusión – que la operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de

⁵³ PISTONE, P. *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, op., cit., págs. 20 y 21.

⁵⁴ GALLO, F.- MELIS, G. “L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l’esperienza della Comunità Europea”, op., cit., pág. 172.

valores, se realice con finalidad de “fraude” o no se efectúe por “motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades económicas” – y cuya aplicación dependerá de las posibilidades de reconducir ese supuesto concreto a la previsión normativa. Aunque, a nuestro juicio, esta cláusula, que toma como referencia el art. 11, 1, a) de la Directiva 90/434/CEE, no transpone correctamente la previsión de la norma comunitaria, puesto que la ausencia de “motivos económicos válidos” según la Directiva, “puede constituir una presunción de fraude”, pero en los demás casos el fraude debe determinarse, a nuestro juicio, con aplicación de la “cláusula general” del art. 24 de la LGT⁵⁵, como, por otra parte, parece admitir la sentencia del TSJ de La Rioja de 17 de mayo de 1997, aunque en un supuesto de rama de actividad realizado al amparo de la entonces vigente Ley 29/1991⁵⁶.

No obstante, las cláusulas específicas suelen adquirir, preferentemente, la forma de ficciones o de los llamados “hechos imponibles” subrogatorios o complementarios, y también de presunciones legales. Por tanto, el régimen jurídico de una cláusula de este tipo dependerá de la técnica normativa que se emplee para su adopción en el ordenamiento.

Así, lo más habitual será que la cláusula especial se articule por medio de una ficción, o de un hecho imponible complementario, esto es, de disposiciones configuradoras del tributo que operen en el plano normativo. Así, en nuestro ordenamiento podríamos citar, por ejemplo, el ya mencionado art. 108 de la Ley de Mercado de Valores o el régimen de operaciones vinculadas y precios de transferencia del art. 16 de la Ley reguladora del IS, donde se aplica el principio *arm's lenght*, que es una regla antielusoria⁵⁷. En estos casos, la supuesta “cláusula” se materializaría en la equiparación que lleva a cabo la ley de un hecho

⁵⁵ Véase al respecto MENENDEZ GARCIA, G. “Realización de operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores “con fines de fraude de ley o evasión fiscal”: cláusula antiabuso comunitaria y art. 110, 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 86; GOMEZ VERDESOTO, M., “Concepto comunitario de fraude o evasión fiscal, en relación con las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores (a propósito de la sentencia del TJCE de 17 de julio de 1997)”, *Impuestos*, n° 1, enero 1999, pág. 78.

⁵⁶ *Jurisprudencia Tributaria*, 750. En esta sentencia se destaca además las dificultades de dar cumplimiento a esta previsión en la medida en que el art. 24 de la LGT carece de cauce procedimental para su aplicación.

⁵⁷ PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, *op. cit.*, págs. 244 a 249; LOBO TORRES, R., *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributario*, *op. cit.*, págs. 163 y 164.

determinado con el hecho imponible de un tributo, lo que no sería más que una “redefinición” de ese hecho imponible⁵⁸, o de un elemento sustancial para su cuantificación, como ocurre con el “valor normal de mercado” en las operaciones vinculadas. Cuando la Administración emplee la cláusula especial no estaría desarrollando ninguna actuación específica de combate de la elusión, sino aplicando, lisa y llanamente, la norma reguladora del hecho imponible del tributo⁵⁹.

Conviene tener en cuenta que si la estructura normativa que adopta la cláusula es la de un hecho imponible complementario o la de una ficción, existirá una *verdad normativa* para integrar legalmente las “zonas no gravadas”, y evitar las que hemos denominado “economías de opción implícitas”. Ello supondrá la imposibilidad de aplicar la cláusula general en los supuestos en que proceda utilizar algunas de estas cláusulas específicas, por haberse realizado el presupuesto de hecho de la misma. En este sentido, entiende RUIZ TOLEDANO que “la existencia de normas específicas en las leyes que regulan los impuestos impide que sea aplicable el fraude de ley – *cláusula general* en el ordenamiento español – pues la operación concreta se encontraría contemplada en la normativa tributaria y corregida de una forma determinada”⁶⁰.

Y ello, incluso en el supuesto de que la norma que contempla una “cláusula específica”, bajo la forma de una ficción o un hecho imponible complementario, sea utilizada como norma de cobertura de una actuación en fraude de ley⁶¹. A nuestro juicio, y coincidiendo en este punto con FALCON Y TELLA y MARTIN FERNANDEZ, no se puede apreciar la existencia de fraude de ley cuando la operación que constituye el “hecho equivalente” -presupuesto para aplicar el art. 24 de la LGT- se encuentra tipificada o de algún modo prevista

⁵⁸ Concordamos, en este punto, con la opinión de BLUMENSTEIN, E., *Sistema del Diritto delle imposte*, Giuffrè Edit., Milano, 1954, pág. 82, quien define el hecho imponible complementario o subrogatorio, como una “estructura normativa peculiar”, en la cual junto con un “presupuesto específico” se regula otro presupuesto, “formulado de manera menos detallada”, pero sustancialmente equivalente al primero a efectos de aplicación de la normativa.

⁵⁹ HERRERA MOLINA, P.M., “Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria”, *op. cit.*, pág. 12.

⁶⁰ RUIZ TOLEDANO, J.I., El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, *op. cit.*, pág. 194.

⁶¹ A favor de esta posibilidad se muestra HERRERA MOLINA, P.M., aunque entiende que sólo será trascendente la elusión que sea “radicalmente distinta” de aquella prevista en la cláusula específica; “Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria”, *op. cit.*, pág. 14.

por la ley tributaria⁶², aunque tal previsión tenga lugar a través de una ficción o hecho subrogatorio. En estos casos existirá una clara voluntad del legislador, contenida en la previsión legal, y esa voluntad no puede ser desconocida por la Administración, ya que el expediente de fraude de ley, si tiene algún sentido es para gravar aquellos casos que, como dice PALAO TABOADA, la ley gravaría de no haber sido eludida artificiosamente⁶³, pero no aquellos en que la ley ya ha desarrollado el régimen que estima oportuno. Esto quiere decir que, a partir de “cláusulas específicas antifraude” estructuradas como ficciones o hechos complementarios, es difícil apreciar la existencia de fraude, salvo, como señala HERRERA MOLINA, en los casos -a nuestro juicio, muy excepcionales- en que la “elusión fuese radicalmente distinta de la prevista en la cláusula específica”⁶⁴.

En relación con esto, FALCON Y TELLA pone el ejemplo del régimen de “acumulación de donaciones”, previsto en el art. 30, 1 de la Ley del ISD, en redacción dada por Ley 14/1996; si entre las donaciones que se fraccionan transcurren más de los tres años previstos por la “cláusula específica”, no se podrán acumular acudiendo a la “cláusula general” del art. 24 de la LGT⁶⁵. Este mismo ejemplo se recoge en el Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT, añadiéndose que, por ejemplo, tampoco cabe levantar el velo de una sociedad que no realice una actividad empresarial porque para eso ya está el régimen de transparencia fiscal⁶⁶. También en esta corriente de opinión se sitúa el TEAC, cuando ha afirmado, en Resolución de 26 de abril de 1989, que la previsión de hechos imponible complementarios – refiriéndose, en concreto, al citado ejemplo del art. 108 de la Ley del Mercado de Valores, aunque podría

⁶² FALCON Y TELLA, R., “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II)...”, *op. cit.*, pág. 7; MARTIN FERNANDEZ, J., “El negocio en fraude de ley tributaria”, *op. cit.*, pág. 149.

⁶³ PALAO TABOADA, C., “¿Existe el fraude a la Ley Tributaria?”, *op. cit.*, pág. 12.

⁶⁴ HERRERA MOLINA, P.M., “Nuevas Perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria”, *op. cit.*, pág. 14.

⁶⁵ FALCON Y TELLA, R., “El fraude de ley como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *op. cit.* pág. 58; MARTIN FERNANDEZ, J., “El negocio en fraude de ley tributaria”, *op. cit.*, pág. 148.

⁶⁶ Téngase en cuenta que el Anteproyecto de Ley de Reforma Parcial de la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, determina la modificación del Capítulo VI del Título VIII, dando nueva redacción a los arts. 75, 76 y 77 de la Ley reguladora del IS, y también la de la Sección 2ª, del Título VII de la Ley Reguladora del IRPF, supone la desaparición del régimen especial de la transparencia fiscal de profesionales y el nuevo régimen de las sociedades patrimoniales.

extenderse el razonamiento a la previsión de ficciones, presunciones o disposiciones antielusorias en general – impide que una determinada operación no esté “contemplada, regulada y corregida” por la ley fiscal, y por lo tanto, que exista fraude de ley, consecuencia que hay que referir, a nuestro juicio, también a las cláusulas que adoptan la forma de ficciones.

Y si esta es la solución a la que hay que llegar cuando las cláusulas especiales constituyen una determinada “verdad normativa” establecida por el legislador, esto es, cuando las mismas adoptan la forma de ficciones o de hechos imponibles subrogatorios o complementarios, no parece que haya de concluirse de la misma manera cuando la cláusula se expresa a través de la técnica de la presunción legal. En estos casos, la cláusula especial adoptará –como ocurre, por ejemplo con los arts. 4 y 11 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD– la forma de una presunción establecida por la ley, normalmente *iuris tantum*, aunque es factible que de modo expreso se excluya la prueba en contra⁶⁷. En estos supuestos, la cláusula especial, como tal presunción legal, desenvuelve sus efectos en el terreno probatorio, y no en el estrictamente *normativo*, lo que significa, como se dijo en su momento, que esta forma de estructurar las cláusulas *ad hoc* no suponen la creación de una verdad normativa específica. Cuando las cláusulas antielusorias adoptan esta forma, las mismas no sólo conllevan, respecto a las cláusulas generales, una delimitación más precisa del presupuesto de su aplicabilidad, sino, sobre todo, suponen para la Administración la exención de la carga de la prueba, pudiendo ir acompañadas de una inversión de la misma, que pasaría a corresponder al contribuyente⁶⁸.

Pero por su propia naturaleza probatoria, y por no suponer la definición de una *verdad normativa*, las cláusulas estructuradas como presunciones legales deben ceder ante la evidencia de una verdad material distinta de la contemplada en su texto, ya que la búsqueda de la verdad material vincula plenamente a la Administración a la hora de aplicar el sistema tributario⁶⁹. Y, a nues-

⁶⁷ Véase PEREZ DE AYALA, J. L.; *Las ficciones en el Derecho Tributario*, op., cit., págs. 21-22. Por su parte, CHECA GONZALEZ, C., ha dicho que es “totalmente repudiable la existencia de una numerosa serie de presunciones y ficciones legales”, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para al reflexión*, Marcial Pons-IDELCO, Madrid, 1996, pág. 59.

⁶⁸ GALLO, F.-MELIS, G.; “L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l’esperienza della Comunità Europea”, op., cit., pág. 187.

⁶⁹ FALCON Y TELLA, R., “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en Derecho Tributario”, op., cit., pág. 33.

tro juicio, ello permite que esa búsqueda de la verdad material pueda llevarse a cabo a partir de una cláusula general que, en cualquier caso, exige a la Administración probar el presupuesto de la misma; en el caso del art. 24 de la LGT, la existencia del fraude de ley.

Es así que podría plantearse la situación en la que una cláusula especial estructurada como presunción legal pudiera llegar a ser utilizada como norma de cobertura para conseguir una ventaja fiscal, probablemente no querida por el legislador, y consecuencia casi siempre de algún defecto de técnica jurídica. Pensemos por ejemplo, en el recurso a un negocio en el cual, un ascendiente adquiera como representante de un descendiente menor de edad un bien a efectos de conseguir una hipotética ventaja fiscal derivada de la aplicación del art. 4, 2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD⁷⁰. O, de forma más clara, y en relación con el *leasing* cuya regulación se halla repleta de previsiones antielusorias⁷¹, cuando se utilice el art. 11,3 de la Ley del IS, que prevé una modalidad de arrendamiento financiero en el cual el gasto deducible se limita a una cantidad igual a la cuota de amortización que corresponda a los bienes objeto de contrato, para encubrir operaciones de compraventa a plazos⁷². Recordemos que el presupuesto de hecho para la aplicación de este art.

⁷⁰ ROZAS VALDES, J.A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, op. cit., págs. 73 a 75 y 191 a 193; La utilización de presunciones y ficciones en este impuesto ha sido calificada por CHECA GONZALEZ, C., como “desmedida”, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IDELCO-Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 56.

⁷¹ Estos son, según el art. 128 de la Ley reguladora del IS, duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y diez años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. Además, las cuotas de arrendamiento financiero deben estar expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por la misma. Finalmente, el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondientes a la recuperación del coste del bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual; PRADA LARREA, J. L., “Simulación, fraude de ley y economía de opción en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: un ejemplo retrospectivo”, *Carta Tributaria*, monografía Nº 218, 1995, pág. 7.

⁷² El recurso al art. 11, 3 de la Ley reguladora del IS puede dar lugar a aprovechamientos específicos de ventajas fiscales. Así, por ejemplo, si, como señala RODRIGUEZ MARQUEZ, J., utilizando los criterios del ICAC, contabilizamos un contrato de *renting* aplicando las disposiciones contables del *leasing*, ello supondrá aplicar a estos negocios el régimen del art. 11, 3 del IS, lo que implicará “en la mayor parte de los casos” una aceleración del gasto, por la combinación de los criterios de deducción de la parte del precio que coincide con el valor al contado del elemento y la que representa la carga financiera; *El régimen tributario del leasing y del renting con finalidad financiera*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, págs. 128 y 129.

11,3 de la Ley del IS está constituido por la inexistencia de dudas razonables de que se ejercitará la opción de compra o renovación, y que tal inexistencia se presume cuando el precio de la opción sea inferior al resultado de minorar el precio de adquisición o coste de producción del bien en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían al mismo dentro del período de duración de la cesión⁷³. O cuando, como consecuencia de que el ICAC entiende aplicable el apartado f) de la Norma de Valoración Quinta del Plan General de Contabilidad, el arrendatario de un contrato de *renting* registra la operación como si se tratara de un *leasing*, obteniendo un efecto fiscal similar, especialmente en aquellos contratos con una duración equivalente a la vida útil de los bienes arrendados y se arriendan bienes “adaptados a las necesidades del arrendatario”.

Pues bien, en casos como estos en que se utilice como norma de cobertura una presunción legal, parece admisible que la Administración decida no aplicarla. Y ello si tenemos en cuenta no sólo lo ya dicho: las presunciones, como normas probatorias que son no se aplicarán cuando a la Administración le conste una verdad material diferente o, al menos, indicios razonables de la misma, deducidos en el desarrollo de su labor instructora. Hay que tener en cuenta, además, que las presunciones legales se dictan “en beneficio” de la Administración, que es la única que puede ampararse en las mismas o desvirtuarlas en el ejercicio de su actividad de comprobación⁷⁴. Y para desvirtuar esa realidad, que puede ser la búsqueda de una ventaja fiscal, a través, como dice el art. 24, 2 de la LGT, de “actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria”, incluso cuando la ley “defraudada” sea la que contempla la presunción, se puede acudir al instrumento previsto en el propio art. 24 de la LGT. Independientemente de la opinión que nos merezca la *cláusula general* del art. 24 de la LGT, y de que la misma nos suscite un claro rechazo como expon-

⁷³ Esta presunción toma en consideración el precio de adquisición, no el coste de mercado, probablemente porque el legislador entiende que el art. 11,3 de la Ley del IS se aplicará en casos de contratos “trilaterales”, en los que el “arrendador” adquiere el bien *ex profeso* para su cesión al arrendatario, por lo que su precio de adquisición será un precio *actualizado* y equiparable al de mercado. Pero, si, por ejemplo, se cede en arrendamiento un bien ya adquirido hace tiempo por el propio arrendador a través de un contrato bilateral, y con un coste de adquisición muy histórico muy pequeño, el único “precio de adquisición” que habrá aquí será el precio que en su momento pagó el arrendador-transmisor. A partir de aquí se podría utilizar el art. 11, 3 para encubrir una compraventa a plazos.

⁷⁴ FALCON Y TELLA, R., “Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho Tributario”, op., cit., pág. 32.

dremos, se trata de un instrumento puesto por la ley en manos de la Administración, cuya aplicación no puede descartarse cuando no exista una “verdad normativa” que tipifique los actos, hechos o negocios *equivalentes* al hecho imponible, como ocurre en las presunciones legales. Basta que la Administración no se acoja a la presunción, en tanto precepto que la exime de tener que probar, y por el contrario, acuda a una cláusula general, para determinar la concurrencia de una ventaja fiscal, asumiendo en tal caso la carga de la prueba, que es una característica de las cláusulas de este tipo.

En suma, de una comparación de las cláusulas específicas o cláusulas *ad hoc* con las generales resulta que estas últimas son aplicables sólo a la hipótesis configurada por el legislador, lo que supone la desventaja de que un mínimo cambio en la “estrategia elusiva” del contribuyente haga que la cláusula devengue inútil y obligue al legislador a una nueva intervención, provocando, como dice PISTONE, “un proceso que se autoalimenta al infinito”⁷⁵, de manera que a cada nueva vía elusiva -sobre todo en los fenómenos llamados de “elusión masiva”- sigue una reforma del ordenamiento. De esta manera, se complica de manera inverosímil la normativa tributaria, aumentando la conflictividad en su aplicación y mermando la certeza y la seguridad, principios éstos que tienen en la estabilidad legislativa una de sus expresiones más claras⁷⁶.

A diferencia de las cláusulas generales, estas cláusulas *ad hoc*, pueden suponer una “inversión de la carga de la prueba”, lo que supone una situación comparativamente más perjudicial para el contribuyente, que se ve agravada cuando las mismas adquieren la forma de “ficciones”, donde, como ya vimos, pueden apreciarse vulneraciones o restricciones del derecho a la prueba que impidan tributar con arreglo a la capacidad económica”⁷⁷.

Y aunque se suele argumentar que la situación ideal es la combinación de una “cláusula general” con disposiciones específicas antielusorias, que merezcan el nombre de cláusulas *ad hoc*, lo cierto es que el instrumento nuclear en el régimen jurídico de la lucha contra la elusión, son, sobre todo, las “cláusulas generales”.

⁷⁵ PISTONE, P., Abuso del Diritto ed elusione fiscale, op., cit., pág. 23.

⁷⁶ Sobre el valor de la estabilidad del ordenamiento, véase CUBERO TRUYO, A., *La simplificación del ordenamiento tributario*, op., cit., pág. 58.

⁷⁷ HERRERA MOLINA, P.M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, op., cit., pág. 176.

5.- Las cláusulas generales internas en relación con el Derecho Internacional y Supranacional.

Hablar de elusión o fraude fiscal en un ámbito internacional o supranacional exige, de salida, plantear algunas diferenciaciones. Por un lado, podríamos catalogar como fraude internacional todas aquellas situaciones caracterizadas por la implicación de un ordenamiento extranjero -lo que GALLO-MELIS llaman “elemento de extranjería” en el presupuesto de la actuación elusiva⁷⁸- y que, en la práctica, vienen a consistir en un “aprovechamiento con fines de ahorro fiscal de las diferencias existentes entre los distintos ordenamientos nacionales”⁷⁹, y por tanto, en una evitación de la territorialidad, en sentido material, del tributo⁸⁰. Ello se complementa con el aprovechamiento de lo que ROSEMBUJ denomina regímenes fiscales preferenciales, instrumentos de la llamada *elusión de Estado*⁸¹, en especial, el recurso a los paraísos fiscales o áreas de baja tributación a través de maniobras como el empleo de precios de transferencia o cambios artificiales de residencia fiscal⁸².

Frente a esta forma de “elusión internacional”, las soluciones que implementan los ordenamientos son las “cláusulas especiales” de derecho interno, que los Estados suelen adoptar, y a las que se refiere el Informe de la OCDE *Harmful Tax Competition*⁸³. Por ejemplo, en lo que concierne a la legislación interna española, como el mantenimiento de la residencia (art. 9, 3 de la Ley de IRPF), la valoración especial de las operaciones (art. 17, 2 LIS), la

⁷⁸ GALLO, F.- MELIS, G.; “L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l’esperienza della Comunità Europea”, *op. cit.*, pág. 169.

⁷⁹ SERRANO ANTON, F.-ZAPATA, S., “Infracciones y sanciones tributarias derivadas del uso de paraísos fiscales...”, *op. cit.*, pág. 87.

⁸⁰ La territorialidad en sentido formal hace referencia, en palabras de LOPEZ ESPADAFOR, C.M., a los problemas que se derivan de que sobre el territorio de un Estado solamente tiene vigor su propia ley...”; *Fiscalidad Internacional y Territorialidad del tributo*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1995, pág. 76.

⁸¹ ROSEMBUJ, T., “La competencia fiscal lesiva”, *Impuestos*, 1999, t. II, pág. 185.

⁸² CALDERON CARRERO, J.M., “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”, *op. cit.*, págs. 206 a 215. Sobre el recurso a las áreas de baja tributación, véase SERRANO ANTON, F.-ZAPATA, S., “Infracciones y sanciones tributarias derivadas del uso de paraísos fiscales...”, *op. cit.*, págs. 87 y 88; DE ARESPACOHAGA, J., *Planificación fiscal internacional*, *op. cit.*, págs. 404.

⁸³ Este Informe formula diecinueve recomendaciones para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales. Una referencia al mismo en SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 14.

no aplicación de la exención en las relaciones matriz-filial (arts. 29 bis y 30 bis de la LIS), la eliminación como deducción de los gastos por servicios (art. 14, 1, g de la LIS)⁸⁴...

Pero las situaciones que, en el plano internacional o supranacional, mejor se adecuan a lo que venimos denominando “elusión fiscal” a través del abuso de formas jurídicas son aquellas en las cuales la norma respecto a la cual se aprovecha una ausencia de regulación o que sirve de referencia para el “abuso” es una norma de Derecho internacional o de Derecho supranacional, por ejemplo, un Convenio para evitar la Doble Imposición o una Directiva comunitaria.

Así, podemos encontrarnos con supuestos como el conocido caso español de los “bonos austriacos”, donde la construcción jurídica, que a nuestro modo de ver se debe calificar de economía de opción, parte de un defecto de regulación del Convenio con Austria para evitar la doble imposición, y en concreto, de su art. 11, 3⁸⁵. O los casos en los cuales el aprovechamiento recae sobre el ámbito de aplicabilidad del propio Convenio o de una ventaja fiscal contenida en una Directiva, dando lugar al llamado “aprovechamiento indebido” de un Convenio internacional - *treaty shopping* -, o al supuesto del llamado “abuso de Directiva” o *Directive shopping*⁸⁶.

Son estos casos de “abuso” los ejemplos más claros de lo que comúnmente se cataloga como “elusión fiscal” internacional. Aunque ni el Modelo de Convenio OCDE, ni el de la ONU contienen una definición explícita de “abuso”, el mismo puede entenderse, siguiendo a PISTONE, como “el fenómeno a través del cual un sujeto, con la finalidad de obtener un ahorro fiscal, aplica un régimen convencional al que no tendría derecho por razón de su situación sus-

⁸⁴ De los comentarios al Modelo de Convenio OCDE de 1992, se deriva, como señala DE JUAN PEÑALOSA, J. L., que “pertenece a la esfera de cada legislación interna adoptar las medidas que estime oportuna... para evitar la utilización abusiva de paraísos fiscales”, “Modelo 92”, *Impuestos*, n° 15-16, 1993, pág. 26.

⁸⁵ Véase al respecto el contenido de la sentencia del TSJ de Navarra de 11 de junio de 2001 - *Quincena Fiscal*, N° 4, 2002 y del TSJ de La Rioja de 27 de octubre de - *JT* 1896 -.

⁸⁶ GALLO, F.- MELIS, G.; “L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l’esperienza della Comunità Europea”, op., cit., pág. 199, definen la *directive shopping*, como una especie del *treaty shopping*, en el cual una sociedad, residente en un Estado no perteneciente a la Comunidad Europea, interpone en un Estado miembro con el cual el Estado en el que reside posee un tratado favorable, una filial con la finalidad de beneficiarse de la exención a la distribución de dividendos.

tancial”⁸⁷. Así, este “abuso” se dará normalmente, en los casos de utilización incorrecta de un Convenio entre dos Estados por residentes de un tercer Estado para acceder a unas ventajas fiscales a las que no tendrían derecho de actuar directamente. En esta definición amplia de “abuso de convenio”, podríamos incluir el “abuso de Directiva”, que, como señalan GALLO-MELIS, no es más que una “especie” del *treaty shopping*⁸⁸.

La configuración de la idea de abuso de convenio internacional debe efectuarse sobre la base de las disposiciones contenidas en el Comentario al art. 1 del Modelo OCDE de 1992, que es el precepto que regula el ámbito de aplicación personal de los Convenios, así como lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969⁸⁹, y, en particular sus artículos 31 y 32. Tras la revisión de 1992 del Modelo de la OCDE, resultaron modificados los comentarios a su art. 1, incorporando buena parte del contenido de los cuatro estudios publicados por la OCDE en 1987, sobre “Elusión y evasión fiscal internacional”⁹⁰. A partir del texto de este art. 1 que señala que el Convenio “se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes”, se plantea el caso más claro de abuso de convenio, como aquel en que los beneficios de un tratado internacional concluido entre dos Estados son utilizados indebidamente, “por parte de un residente de un tercer Estado que no tiene, en principio, derecho a los mismos” – *treaty shopping*⁹¹ -. Consistiendo el abuso de Convenio en una actuación que afecta

⁸⁷ PISTONE, P., “L’abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale”, *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, cd. V. Uckmar, Cedam, Padova, 1999, pág. 498.

⁸⁸ GALLO, F.- MELIS, G.; “L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l’esperienza della Comunità Europea”, op., cit., pág. 199, definen la *directive shopping*, como una especie del *treaty shopping*, en el cual una sociedad, residente en un Estado no perteneciente a la Comunidad Europea, interpone en un Estado miembro con el cual el Estado en el que reside posee un tratado favorable, una filial con la finalidad de beneficiarse de la exención a la distribución de dividendos.

⁸⁹ España se adhirió a la Convención de Viena, por Instrumento de 2 de mayo de 1972 (BOE de 13 de junio de 1980) y que entró en vigor el 27 de enero de 1980.

⁹⁰ Se pueden consultar en *Cuestiones de Fiscalidad Internacional*, OCDE, París, 1987.

⁹¹ RAVENTOS CALVO, S.-ARIAS VELASCO, J.; “Últimas orientaciones en materia de aplicación e interpretación de los Convenios de Doble Imposición (Revisión de 1992 del Modelo de la OCDE)”, en *Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*, AEDAF, Aranzadi, Pamplona, 1994. La OCDE define el *treaty shopping*: “...a taxpayer searches for a country with a favourable network of tax treaties, in order to set up a legal structure that would indirectly enable him to take advantage of a Convention with a third State which otherwise would not have applied”.

a su ámbito de incidencia personal, se justifica que tal abuso se lleve a cabo, a través de la interposición de personas⁹². A esto se refiere el punto 9 de los comentarios al Modelo, al citar el supuesto de quien, residente o no, actúa “a través de una entidad jurídica creada en un Estado, principalmente para conseguir las reducciones de impuestos previstas en los convenios concluidos por ese Estado...”. Se trata del mecanismo de interposición por residentes de un tercer Estado de una persona jurídica – *conduit company* – en un país firmante del convenio de doble imposición con el fin de acceder a las reducciones de impuestos derivadas del convenio⁹³. En una concepción amplia, podrían incluirse también las llamadas situaciones triangulares⁹⁴, con la concurrencia de un establecimiento permanente⁹⁵.

⁹² Para ROSEMBUI, T., nos encontraríamos ante una interposición de residencia fiscal aparente en uno de los Estados firmante por un tercero no residente, a efectos de obtener una ventaja fiscal ilegítima, buscando al amparo de un Convenio internacional que no lo sería aplicable; *Treaty shopping. El abuso de Tratado*, Revista de la Economía Social y de Mercado, Einia, Barcelona, 1998, pág. 68.

⁹³ Como señalan RAVENTOS CALVO, S.-ARIAS VELASCO, J., ello abarcaría tanto las situaciones de *treaty shopping* con estructuras directas o de *stepping stone*; “Ultimas orientaciones en materia de aplicación e interpretación de los Convenios de Doble Imposición”, op., cit., pág. 674. Véase también CAVESTANY MANZANEDO, M.A., “El *treaty shopping* en el modelo de Convenio de la OCDE de 1992”, *Impuestos*, N° 15-16, agosto, 1993, pág. 7. Para que la interposición de personas configure esta arquetípica fórmula de “elusión internacional”, es necesario que tal interposición se haga con la finalidad de aprovechar los beneficios concedidos por países con régimen tributario más favorable y no con “finalidades comerciales perfectamente lícitas y jurídicamente aceptables”; TORRES, H., *Direito Tributario Internacional, Planejamento Tributario e Operações Transnacionais*, Ed. Revista dos Tribunais, Rio de Janeiro, 2001, pág. 333.

⁹⁴ Sobre situaciones triangulares ha publicado la OCDE un Estudio en 1992, que dio lugar a la revisión de los párrafos 50 a 54 del Comentario del art. 24, relativo a la no discriminación. Tales situaciones triangulares se explican de manera relativamente fácil; la sociedad matriz, situada en el país A, controla mediante un establecimiento permanente situado en un país B, a un tercero, situado en un país C; estas operaciones se llevan a cabo porque en diversos Estados rigen reglas especiales para la tributación de los dividendos distribuidos entre sociedades, cuya aplicación es pacífica. Ocurre que, muchas veces, las participaciones en sociedades integran el activo de establecimientos permanentes situados en terceros países, lo que genera graves problemas para determinar el régimen adecuado para el tratamiento de la repatriación de beneficios y distribución de dividendos; GARCIA PRATS, A., *El establecimiento permanente: análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 406; SKAAR, A.A., *Permanent establishment: erosion of a tax treaty principle*; Kluwert, Deventer, 1991, pág. 610.

⁹⁵ En el caso de situaciones triangulares, una matriz controla a través de una “organización estable” situada en un segundo País, a un sujeto situado en un País tercero; véase AVERY JONES, J.F.-BOBBETT, C., “Triangular treaty problems: a Summary of the Discussion in Seminar E at the IFA Congress in London”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*,

En estos casos de recurso abusivo a Convenios de Doble Imposición, la solución suele ser la implementación de medidas en el propio texto de los convenios, como las llamadas “cláusulas de limitación de beneficios” (*Limitation of Benefits*, LOBs)⁹⁶, especialmente en los supuestos de Tratados firmados con Estados Unidos⁹⁷. O como las propuestas efectuadas por el Comentario al art. 1 del Modelo OCDE, que prevé cuatro tipos de cláusulas (de transparencia o *look-through approach*, de exclusión o *exclusion approach*, de tributación efectiva o *subject-to-tax approach*, y de canalización o *channel approach*)⁹⁸.

Sin embargo, el interrogante más importante que aquí surge se refiere a si en estos supuestos en los que la acción elusoria se encuentra matizada por la concurrencia de una llamado “elemento de extranjería”, las cláusulas antielusorias internas son aplicables. La cuestión se ha suscitado en España, por ejemplo, en relación con el uso del expediente del fraude de ley del art. 24 de la LGT en el citado caso de los “bonos austriacos”⁹⁹. Señalemos que, en opinión de SANZ GADEA, las normas antielusión de la LGT son también aplicables a situaciones de fraude fiscal internacional, “pero sólo para los supuestos en los que la estrategia seguida por el contribuyente haya implicado la simulación o el fraude a la ley tributaria”¹⁰⁰. En un sentido similar, en la mayoría de los países

1999, págs. 16 a 20. Sobre el distinto tratamiento fiscal entre filiales y establecimientos permanentes, véase sentencia *Saint Gobain*, de 21 de septiembre de 1999, As. C-307/97, aun no publicado en Recopilación; CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J. M., MARTIN JIMENEZ, A., *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, 1996-1999, La Ley, Madrid, 2001, págs. 166 y 167. Todos estos mecanismos de elusión internacional se caracterizan por la nota común de la concurrencia de formas abusivas a través, normalmente, de “construcciones jurídicas”, llámense estas *conduits companies*, *stepping stone conduits*...

⁹⁶ WARD, D., pone como ejemplo el Convenio entre USA y Canadá, en cuyo tercer protocolo de 26 de septiembre de 1980, firmado el 17 de marzo de 1995, se ha introducido un nuevo artículo 29 A, el cual refleja, sobre el Modelo USA, una cláusula *limitation on benefits*; así se señala que las disposiciones contenidas en el artículo aplicado a los Estados Unidos, no limitan el derecho de un Estado contratante a negar los beneficios de la Convención en aquellas hipótesis en que resulta razonable concluir que se estaría produciendo un “abuso del Tratado”; “Abuse of Tax Treaties”, *Intertax*, 1995, pág. 185.

⁹⁷ En opinión de RAVENTOS, S.-ARIAS VELASCO, J., “Últimas orientaciones en materia de aplicación e interpretación de los convenios de doble imposición”, *op. cit.*, pág. 682, “el país más preocupado tradicionalmente por la utilización indebida de los Convenios”.

⁹⁸ Véase sobre los mismos CAVESTANY MANZANEDO, M.A., “El *treaty shopping* en el modelo de Convenio de la OCDE de 1992”, *op. cit.*, págs. 10 a 16.

⁹⁹ FALCON Y TELLA, R., entiende que no, al glosar la sentencia del TSJ de Navarra de 11 de junio de 2002, en *Quincena Fiscal*, Nº 4, de 2002, pág. 61.

¹⁰⁰ SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*, *op. cit.*, pág. 114.

de nuestro entorno, las disposiciones nacionales contra la elusión pueden aplicarse a también a situaciones previstas en acuerdos de doble imposición¹⁰¹.

Lo que cabe plantear es si, en situaciones de abuso de normas internacionales o comunitarias, las Administraciones fiscales de los Estados firmantes de un Convenio de Doble Imposición, en el ejercicio de su actividad de interpretación y calificación, pueden entender que existe una situación abusiva cuando la obtención de un ahorro fiscal no se concilia con la "lógica de un Tratado"¹⁰². Ciertamente es que en determinados casos, las propias normas de Derecho supranacional admiten la aplicación de medidas antielusorias y cláusulas antiabuso previstas en la legislación nacional¹⁰³. Así, en el supuesto de la *directive shopping*; el art. 1,2 de la Directiva 90/435/CEE, después de establecer el sistema de exención para los dividendos pagados por filiales de un Estado comunitario a sus matrices en otro Estado de la CEE, determina que "ello no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos". Como consecuencia de ello, la legislación española contempla una excepción al régimen de exención de dividendos "de salida", pagados a matrices domiciliadas en otro Estado de la CEE – art. 13, 1, g) *in fine*, de la Ley del Impuesto de la Renta de No Residentes¹⁰⁴ –, que tiene como finalidad evitar que se establezcan matrices en Estados comunitarios para aprovechar la percepción de dividendos sin soportar imposición alguna en el Estado de residencia de la filial. Ello, siempre y

¹⁰¹ UCKMAR, V., *Tax Avoidance/ Tax Evasión General Reporter*, op., cit., pág. 183. Este autor pone el ejemplo de los Países Bajos y de la sección 31 del Decreto de Impuestos sobre la Renta, que, en principio, resulta aplicable a los convenios bilaterales.

¹⁰² TORRES, H., *Direito Tributario Internacional, Planejamento Tributario e Operações Transnacionais*, op., cit., pág. 329.

¹⁰³ La CEE viene manifestando desde hace algunos años su preocupación por la elusión fiscal a través de diversos documentos. Así, con la resolución del Consejo del 10 de febrero de 1975 y posteriormente con la adopción de la Orientación sobre Asistencia Mutua entre las Autoridades Fiscales de los Países Miembros (1977). En 1980, el Comité de la OCDE sobre Asuntos Fiscales publicó un informe sobre "Evasión y elusión", estableciendo el alcance de las actividades que los países miembros podían considerar integradas en la evasión y la elusión fiscal, así como las medidas jurídicas y administrativas contra la evasión y la elusión.

¹⁰⁴ Según este precepto, "lo establecido en esta letra no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales, o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en la presente letra".

cuando tal sociedad haya sido constituida por motivos fiscales, y “no exista una razón de carácter empresarial que pueda justificar la remisión de los dividendos a la sociedad constituida en otro Estado de la Comunidad Europea en lugar de enviarlos a la matriz no comunitaria que ha constituido una sociedad pantalla en la Comunidad”¹⁰⁵.

De igual manera, podemos localizar otras “cláusulas antifraude estándar”, contenidas en alguna Directivas. Así el art. 2, 3 de la Directiva 90/435/CEE autoriza a los Estados miembros a supeditar la aplicación de la Directiva a la tenencia de las participaciones por un período de dos años, señalando la sentencia *Denkavit* de 17 de octubre de 1996, que se trata de una disposición destinada a “combatir los abusos resultantes de la adquisición de participaciones en el capital de sociedades con el único fin de beneficiarse de las ventajas fiscales previstas”¹⁰⁶. O el art. 11, 1, a) de la Directiva 90/434/CEE, sobre régimen fiscal de operaciones de fusión, escisión, aportación y canjes de activos, que permite denegar la aplicación del régimen de diferimiento en casos de fraude, pudiendo ser una presunción del mismo la “ausencia de un motivo económico válido”, interpretada por la sentencia *Leur-Bloem*, de 17 de julio de 1997¹⁰⁷.

Pero en la mayoría de las situaciones, esta aplicación de disposiciones y cláusulas nacionales a supuestos de utilización indebida de convenios o normas

¹⁰⁵ RAMALLO MASSANET, J., “La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales. La experiencia española”, *Información Fiscal*, enero-febrero, 2001, págs. 31 y 32. Este precepto ha sido interpretado en este sentido por la Administración, en las resoluciones de la DGT de 16 de julio de 1992 y 16 de diciembre de 1994.

¹⁰⁶ Véase al respecto, LUCAS DURAN, M., “La sentencia del TJCE *Denkavit* et al., de 17 de octubre de 1996, y sus repercusiones en el Derecho Tributario español”, *Quincena Fiscal*, N° 22, 1997, págs. 56 a 58.

¹⁰⁷ La sentencia *Leur-Bloem* señala que estas cláusulas “...deben ser susceptibles de control jurisdiccional y ajustarse al principio de proporcionalidad, de forma que no vayan más allá de lo necesario para evitar o cercenar el fraude o evasión fiscal que tratan de contrarrestar”. Sobre el marco jurídico de la proporcionalidad en el Derecho Comunitario, centrado en las exigencias de idoneidad y necesidad de las medidas a adoptar, véase VILLAR EZCURRA, M.- HERRERA MOLINA, P.M., “Aportaciones del Derecho comunitario al Estatuto del contribuyente”, *Quincena Fiscal*, N° 10, 1999, págs. 12 y 13. Proporcionalidad respecto a una cláusula antiabuso vendría a suponer que tal cláusula es admisible en tanto constituya una “restricción necesaria si no hay otra que resulte menos gravosa”. A lo que se añade que las presunciones de carácter general que privan automáticamente de una ventaja fiscal a una determinada categoría de contribuyentes y operaciones sobre la base de criterios objetivos “estandarizados”, exceden de lo necesario para evitar dicho fraude y evasión fiscales” (punto 44).

comunitarias resulta ciertamente problemática. Aunque en ocasiones, las normas internas que regulan una cláusula específica antielusión establezcan que su regulación se realiza “sin perjuicio de los dispuesto en los tratados y convenios internacionales” – así ocurre, en el caso español, con el art. 75, 12 de la Ley del IRPF en lo relativo a la transparencia fiscal internacional – o, incluso, que la concurrencia de un convenio sea causa de inaplicación de la cláusula – como, por ejemplo, el art. 32, 5, b), de la Ley del IRNN, según el cual no se exigirá el Gravamen Especial de Bienes Inmuebles de Entidades No Residentes, cuando la entidad tenga derecho a aplicar un Convenio con cláusula de intercambio de información – en la mayoría de los supuestos la relación entre convenios y cláusulas estará gobernada por una clara “tensión”.

Y en tal sentido, lo que se discute es si es factible la aplicación de una cláusula general antielusoria interna cuyo contenido no aparezca previsto en un convenio. En especial, cuando la aplicación de esta cláusula signifique negar un beneficio derivado de un tratado internacional, en el ámbito interno de un Estado firmante del mismo. Ello parece que supondría, tanto incidir en una disciplina de rango supranacional a partir de una disposición de derecho interno, como una posible vulneración de la regla *pacta sunt servanda* que preside la aplicación de los tratados internacionales. Y como es sabido, el Tratado que vincula a dos Estados no puede ser modificado unilateralmente por uno de ellos por aplicación de una norma interna. Esto es lo que se desprende de las cláusulas constitucionales de “especial resistencia de los Tratados” o “supralegalidad”, como por ejemplo la contenida en el art. 96, 1, de la Constitución española, o el art. 59, 2 de la Ley Fundamental de Bonn, que se refiere a la primacía de los Tratados Internacionales frente a la ley interna y a la que se remite el parágrafo 2 de la Ordenanza Tributaria¹⁰⁸. Lo que parece alimentar la conclusión de que si el Tratado contiene una medida específica antifraude, ésta excluirá la aplicación de las eventuales cláusulas internas¹⁰⁹.

¹⁰⁸ A pesar de que, algún autor como PISTONE, entienda que la norma de un Tratado puede ser modificada por la intervención unilateral de un Estado, dirigida a la producción de normas internas, con base en la existencia de una norma antiabuso no escrita, inherente a todos los Tratados, y a que el único límite que existiría para aplicar la norma interna sería la existencia de una cláusula general antiabuso análoga en el ordenamiento interno del otro Estado contratante, *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, op., cit., pág. 15.

¹⁰⁹ RUIZ TOLEDANO, J.I., El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, op., cit., pág. 39.

En efecto, la adopción por un Estado firmante de un Convenio, de una disposición interna orientada a neutralizar el uso abusivo de tal Convenio pero que no está prevista en el mismo ni en un protocolo adicional, constituye un supuesto de *treaty override* y supone, de acuerdo con el Derecho Internacional, una violación del propio Convenio. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se ha declarado en contra de dicha práctica incluso para combatir los abusos de tratado, "...ya que desconoce la existencia del Contenido de un Convenio Internacional como instrumento central de distribución de las potestades tributarias entre dos países"¹¹⁰.

Las hipotéticas colisiones de estas cláusulas internas con los Convenios han suscitado la preocupación del propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Si bien originariamente su criterio fue entender que, a falta de cláusulas específicas en el Convenio en las que se contemple la no aplicación del mismo en caso de un uso abusivo, habría que aceptar tal aplicación abusiva, posteriormente la posición mayoritaria en su seno se inclinó por estimar que las disposiciones antielusivas locales no serían en sí mismas, incompatibles con los Convenios¹¹¹. El párrafo 23 del Comentario al Modelo OCDE parece recoger esta idea, al señalar que "los convenios no suponen un impedimento para la aplicación de este tipo de medidas internas". Pero ello sólo significa que las medidas internas antielusorias no son, *a priori*, opuestas a los convenios, lo que no legitima a olvidar la preferencia del Tratado sobre el derecho interno¹¹², y la, a nuestro modo de ver, clara imposibilidad de negar la aplicación de los beneficios de un Tratado si éste no contiene alguna cláusula de salvaguarda contra el uso impropio de sus disposiciones¹¹³. En tal sentido, el Informe de la OCDE de 1997, "Convenios de Doble Imposición y uso de *conduit company*", reconocía

¹¹⁰ SERRANO ANTÓN, F., "Las medidas antiabuso en los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional y su compatibilidad con las medidas antiabuso de carácter interno y el Derecho Comunitario", *Direito Tributario Internacional Aplicado*, coord.. Heleno Taveira Torres, Quarter Latin, Sao Paulo, 2003, págs. 182 y 183.

¹¹¹ HERRERA MOLINA, P.M., "Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria", *op. cit.*, págs. 14 y 15.

¹¹² La preferencia del Convenio internacional en materia tributaria frente al Derecho interno, se explica por CAYON GALIARDO, A., "Los Convenios como fuentes del Derecho Fiscal Internacional", *Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*, *op. cit.*, pág. 659.

¹¹³ En efecto, los Comentarios señalan que "una mayoría de los países de la OCDE estiman que las disposiciones anti-elusión de las legislaciones internas, no son incompatibles con el espíritu de los convenios". Véase, CAVESTANY MANZANEDO, M.A.: "El *treaty shopping* en el modelo de Convenio de la OCDE de 1992", *op. cit.*, pág. 19.

que la citada regla *pacta sunt servanda* impone respetar las ventajas derivadas del Tratado, aun cuando existan medidas antielusión internas y ese valor preferente del Tratado se reconoce, incluso, en el seno de la Unión europea, en relación con los establecimientos permanentes- sentencia *Saint Gobain* de 21 de septiembre de 1999 -¹¹⁴. Por tanto, será necesario hacer una valoración de cada concreta medida antielusoria para contrastarla, sobre todo, con el Modelo OCDE. En suma, lo que se ha pretendido es evitar la consolidación de situaciones orientadas exclusivamente a lograr un uso incorrecto de Convenios de Doble Imposición, al amparo de la ausencia de cláusulas antiabuso en un determinado Convenio.

En ordenamiento jurídico, convendría referirse a dos supuestos muy concretos en los que se ha planteado la posible contradicción con convenios de doble imposición que siguen el Modelo OCDE; la transparencia fiscal internacional - art. 121 de la Ley del IS y 75 de la Ley del IRPF - y la regla de subcapitalización del art. 20 de la Ley del IS¹¹⁵.

En relación con la transparencia fiscal internacional, se aduce que la misma significa gravar rentas de actividades empresariales de no residentes, sin que medie establecimiento permanente, lo que supone conculcar el art. 7 del Modelo OCDE que limita esta posibilidad de gravamen a los supuestos en que en el país de la fuente exista tal establecimiento. Conviene apuntar que el instituto previsto en Francia, análogo a lo que en España es esta transparencia internacional y recogido en el art. 209-B del *Code Général des Impôts*¹¹⁶, a pesar de que pasó el *test* de su compatibilidad con el Derecho Comunitario - así se afirmó que “la libertad de establecimiento en el ámbito de la Comunidad Europea no puede menoscabar las normas orientadas a reprimir la elusión fis-

¹¹⁴ Conviene recordar que el art. 24,3 del Modelo de Convenio OCDE, establece que los métodos previstos en un convenio para evitar la doble imposición concluido con un país tercero no son aplicables a establecimientos permanentes; CAAMAÑO ANIDO, M.A.-CALDERON CARRERO, J. M.; MARTIN JIMENEZ, A., *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, t. II, La Ley, Madrid, 2001, pág. 178.

¹¹⁵ Véase, FALCON Y TELLA, R., “Transparencia fiscal internacional, subcapitalización y convenios de doble imposición”, *Quincena Fiscal*, N° 16, 1997, págs. 5 y ss.

¹¹⁶ El art. 209, B, del *Code* prevé que siempre que un sujeto pasivo del impuesto sobre sociedades francés tenga una participación superior al 10 % - o con un valor superior a 150 millones de francos - en una sociedad exterior, residente en un paraíso fiscal, el resultado de tal sociedad debe ser directamente imputado a la sociedad francesa, en proporción al porcentaje de capital detentado. En otros ordenamientos europeos - el caso alemán - no existe propiamente el instituto de la transparencia fiscal.

cal internacional¹¹⁷-, sufrió diferentes quebrantos en forma de resoluciones judiciales, que determinaron su incompatibilidad con diversos convenios internacionales – por ejemplo, resolución de 12 de diciembre de 1996, del Tribunal Administrativo de Estrasburgo en el caso *Strafor-Facom*; resolución de 25 de febrero de 1999, del Tribunal Administrativo de Poitiers, en el caso *Remy-Cointreau* y la sentencia del Tribunal Administrativo de Apelaciones de París de 30 de enero de 2001, en el supuesto *Schneider* -. El motivo fundamental sería el mismo que hemos señalado: los convenios que se acogen al Modelo OCDE sólo permiten gravar los rendimientos de una empresa en el lugar donde se ejerza la actividad a través de un establecimiento permanente, y esto es algo que el instituto de la transparencia fiscal internacional desconoce, pues el mismo, sustancialmente, consiste en gravar la renta en el lugar de residencia del accionista con la finalidad de prevenir la elusión fiscal. A lo que hay que añadir que el art. 10 del citado Modelo de Convenio prohíbe que un Estado grave los beneficios distribuidos o acumulados por una sociedad residente en otro Estado, salvo que estos beneficios procedan de un establecimiento permanente situado en ese territorio. No obstante, algún autor – el caso de CRUZ PADIAL -, entiende que del comentario 37 del Modelo de Convenio se deduce que no existe una exigencia expresa de que los beneficios se graven por el país de residencia del accionista sólo cuando sean distribuidos, y lo que realmente se ventila en el instituto de la transparencia fiscal internacional no es una cuestión de fuente de rentas, sino de residencia del accionista¹¹⁸.

En cuanto a la llamada “subcapitalización”, si bien el Informe de la OCDE de 1987 sobre *thin capitalization*, integrado en los comentarios, entendía que los Estados podrían disponer la práctica de ajustes para negar la deducibilidad de los intereses sin vulnerar el art. 9 del Modelo de Convenio, incluso tomando como presupuesto una *ratio* fija de endeudamiento – el coeficiente 3 en el caso del art. 20 de la Ley del IS -, también se añadía que debería permitirse la prueba de una *ratio* diferente. Cosa que no admite la legislación española, que sólo se manifiesta en el sentido de que el contribuyente puede proponer un coeficiente distinto¹¹⁹.

¹¹⁷ GALLO, F.-MELIS, G.; “L’elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tra Stati: l’esperienza della Comunità Europea”, op., cit., pág. 192.

¹¹⁸ CRUZ PADIAL, I., “Las normas de transparencia fiscal internacional y los Convenios de Doble Imposición”, *Información Fiscal*, julio-agosto, 1998, págs. 75 y 76.

¹¹⁹ FALCON Y TELLÀ, R., “Transparencia fiscal internacional, subcapitalización y convenios de doble imposición”, op., cit., pág. 6.

Diferentes son los problemas que se plantean cuando la situación “elusiva” que se pretende combatir implica a sujetos residentes en diferentes Estados de la Unión europea y la virtualidad de la cláusula antielusión supone negar la aplicación de una disposición de Derecho Comunitario, ejemplo arquetípico de Derecho supranacional. Del Tratado de la Unión se desprende que los Estados miembros son libres de regular su imposición directa según sus criterios, previendo incluso cláusulas antielusorias especiales, pero al hacerlo deben respetar los principios y libertades del Tratado. No obstante, acudir a la cláusula interna, en la medida en que signifique la negativa a aplicar una disposición de Derecho comunitario, puede suponer vulnerar alguna de estas libertades. A pesar de ello, la supervivencia de las cláusulas antielusorias no parece en entredicho, si tenemos en cuenta que las mismas pueden entenderse amparadas por el art. 58 del Tratado de la Unión que legitima a los Estados para adoptar medidas que eviten infracciones de su normativa interna, en particular “en materia fiscal”. Y que la jurisprudencia del TJCE ha dejado bien claro que el principio de “no discriminación” no puede aplicarse cuando la disposición presumiblemente “discriminatoria” tenga la finalidad de salvaguardar la *razón fiscal*, y, en particular, la exigencia de control fiscal para evitar el fraude¹²⁰. Y eso es algo que, en el espacio comunitario, parece asumido desde el Programa ECOFIN de 1 de diciembre de 1997, en el cual se plantea la operatividad de las cláusulas internas para hacer frente a la elusión internacional.

¹²⁰ Existe una sólida jurisprudencia del TJCE sobre restricción de derechos fundamentales reconocidos en el Tratado. Según el TJCE, “las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado deben reunir cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar el objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo” (sentencias *Gebhard*, de 30 de noviembre de 1995 – As. 55/1994 –, *Kraus*, de 31 de marzo de 1993 – As. 19/92 – y *Bossman*, de 15 de diciembre de 1995, –As. 415/93 –.