

La aplicación de la norma tributaria defraudada y el principio de proporcionalidad: un análisis comparado¹

Giovanna Petrillo

Professore Associato di Diritto Tributario
Seconda Università degli Studi di Napoli

Resumen

El principio de proporcionalidad, se puede definir como un criterio clave, de origen europeo, de orientación en el ejercicio de los poderes públicos; se materializa en la ponderación de los intereses contrapuestos y en la preferencia por la intervención mínima e idónea para alcanzar el resultado requerido por el ordenamiento jurídico.

Aplicado a los “motivos económicos válidos”, el principio de proporcionalidad haría desproporcionada la práctica enfocada a generalizar la inaplicabilidad de las operaciones con la simple referencia a los temores de la elusión, ya que la modalidad resultaría desproporcionada al fin perseguido, aún más en el caso en que el conjunto de comportamientos esté determinado con referencia a acontecimientos posteriores en el tiempo, aunque pudieran relacionarse con operaciones previas.

Particularmente estimulante, a efectos de este estudio, es la comparación con el ordenamiento español que, en la reformada cláusula anti-elusiva, combina dos planteamientos diferentes: el alemán, en lo que atañe al requisito del abuso de las formas jurídicas, y el anglo-americano, sobre el papel de la sustancia económica.

Abstract

The principle of proportionality can be defined as a key criterion, of European origin, to guide the exercise of official authority; it consists in the balancing of conflicting interests and in the preference of the instrument minimum and appropriate to attain the required result from the legal system.

The principle of proportionality applied to “valid economic reasons” means that the practice of declaring unenforceable the operations for fear of tax avoidance is disproportionate, because the medium is disproportionate to aim, especially in the case where the set of operations relates to future events but referring to previous operations.

The comparison with the Spanish rule is very exciting, to the purpose of this investigation, because in the reformed anti-avoidance clause combines two different settings: the Germanic setting regarding abuse of legal forms and the Anglo American setting

1 Traducción de María Eugenia Simón Yarza

focused on the role of the economic substance.

Palabras clave

Proporcionalidad, comparación, abuso, metodología interpretativa.

Keywords

Proportionality, comparison, abuse, interpretation methodology.

Sumario

1. Objeto de estudio y estado de la cuestión
2. Recalificaciones legales como prácticas abusivas, “inoponibilidad” y principio de proporcionalidad
3. Una comparación con el ordenamiento español en vista de la valorización de la metodología interpretativa en la aplicación de la cláusula general anti-abuso en función del principio de proporcionalidad
4. Evaluación de prácticas abusivas y procedimientos con carácter contradictorio para garantizar la proporcionalidad.

1. Objeto de estudio y estado de la cuestión

El tema sobre el que se centra este trabajo gira en torno a la limitación, en lo que concierne al criterio de proporcionalidad, de las valoraciones de la administración tributaria en lo que respecta a la presencia de abusos.

El principio de proporcionalidad, como es sabido, se puede definir como un criterio clave, de origen europeo, de orientación en el ejercicio de los poderes públicos; se materializa en la ponderación de los intereses contrapuestos y en la preferencia por la intervención mínima e idónea para alcanzar el resultado requerido por el ordenamiento jurídico². La correcta aplicación de este principio implica, pues, un proceso de revisión interna que conlleva, necesariamente, la comparación de la propia experiencia con las llevadas a cabo por los ordenamientos pilotos (alemán y europeo) que han elaborado las categorías sistemáticas de proporción en términos de canon fundamental de la acción del legislador y de la administración tributaria.

El control de proporcionalidad atañe al *quantum* de la disposición, situándose en un momento lógicamente sucesivo al análisis de razonabilidad que, al estar relacionado con el ajuste cualitativo de los intereses puestos en juego, se refiere al ejercicio del poder considerado en sí mismo³.

2 Para una amplia reconstrucción sistemático-evolutiva del principio de proporcionalidad, v. S. VILLAMENA, *Contributo in tema di proporzionalità amministrativa. Ordinamento, italiano, comunitario, inglese*, Milano, 2008; S. COGNETTI, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, Torino, 2011; A. SANDULLI, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova, 1998, quien, refiriéndose a los orígenes del principio de proporcionalidad, define la proporcionalidad como un principio de moderación del poder en general y no solo del poder administrativo; D.U. GALETTA, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*, en *Riv. It. Dir. Pubbl. Com.*, 1994, 1, p. 153, que pone en evidencia que la proporcionalidad es el canon que tiende a lograr una mejor ordenación de los intereses coexistentes. Significativa es la línea argumentativa llevada a cabo por G. ANSALDI, *Principio di proporzionalità e funzioni pubbliche*, Roma, 2012, p. 79, según el cual, el principio en cuestión constituye un canon esencial de interpretación de las disposiciones normativas. También sobre el tema, v. G. ROSSI, *Metodo giuridico e diritto amministrativo: alla ricerca di concetti giuridici elementari*, en *Dir. Pubbl.*, 2004, p. 126, quien observa que la proporcionalidad debe ser considerada como una derivación del principio de legalidad, encontrando también esta su presupuesto constitucional en la dialéctica autoridad-libertad, en particular, se entiende por proporcionalidad la necesidad de satisfacer el interés público con la menor restricción de la libertad de los individuos, surge como una medida del poder administrativo. Muy interesante es también la reciente labor monográfica de V. FANTI, *Dimensioni della proporzionalità. Profili ricostruttivi fra autorità e processo amministrativo*, Torino, 2012, la cual reconstruye las diferentes dimensiones de la proporcionalidad de la siguiente manera: proporcionalidad como principio normativo que, aplicado a la actividad vinculada, se configura patológicamente como vicio de violación de la ley; proporcionalidad como canon jurídico de la acción discrecional que se configura como un vicio de exceso de poder; proporcionalidad como principio metajurídico que incide sobre la oportunidad del acto administrativo; proporcionalidad como criterio que, permitiendo incluso la subordinación de la finalidad pública impuesta por la norma tributaria del poder respecto a los ulteriores intereses relevantes, se configura como una aplicación del principio de legalidad. Para concluir, es necesario señalar la ejemplar contribución de G. ABBAMONTE, *Interpretazione, proporzionalità e funzione al metro dei principi costituzionali sull'obbligazione tributaria*, in *Del Diritto Finanziario al Diritto Tributario. Studi in onore di A. Amatucci*, Vol. 1, Napoli, 2011, p. 132, quien sostiene que el principio de proporcionalidad se puede considerar como una tutela avanzada de la igualdad, ya que proporciona una medida de valoración en términos de efectividad, comparando la magnitud de la medida legal adoptada con la magnitud del interés regulado o, de alguna manera, incidido.

3 También en España, junto con el principio de razonabilidad se ha ido consolidando el principio de proporcionalidad, cfr. J. Barnés, Introducción al principio de proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario, en *Revista de Administración Pública*, 1994, 135, p. 495 y siguientes; T. Aguado Correa, El principio de proporcionalidad en el Derecho Penal, Edersa, Madrid, 1999; N. González-Cuellar Serrano, Proporcionalidad y derechos fundamentales en el proceso penal, Colex, Madrid, 1990.

Si bien la proporcionalidad no aparece mencionada explícitamente en las constituciones de los distintos estados, es reconocida, cada vez más, como principio de relevancia constitucional.

Si bien la proporcionalidad no aparece mencionada explícitamente en las constituciones de los distintos estados⁴, es reconocida, cada vez más, como principio de relevancia constitucional. El proceso de constitucionalización⁵ que se está consolidando en Europa confiere a la proporcionalidad misma un valor fundamental en la medida en que se impone en las decisiones de los legisladores nacionales, especialmente, en virtud del derecho europeo.

La legislación fiscal italiana prevé una remisión expresa al principio de proporcionalidad, que debería informar todas las medidas fiscales. Se trata de la Ley de Delegación de 11 de marzo 2014, n. 23, que, con el fin de optimizar el sistema impositivo⁶, esboza una serie de acciones encaminadas a la sistematización de las tareas, eliminando aquellas que no tienen utilidad efectiva para las actividades de control de las autoridades fiscales, o que no resulten proporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos⁷.

Pues bien, cada vez que la administración toma, concretamente, una decisión entre las alternativas posibles, permitidas por el modelo legal del procedimiento de referencia, es posible llevar a cabo un juicio y un control de proporcionalidad sobre la acción y el acto de imposición.

Un modelo procedimental que excluyera completamente la emisión y posterior evaluación de otros intereses relacionados con la determinación del impuesto, diferentes del predeterminado en absoluto por el legislador, sería, ya desde el principio, excesivo, respecto a lo necesario para alcanzar el objetivo y, por tanto, “desproporcionado”.

En el ámbito de las relaciones fiscales, satisfacer el interés general en busca de los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado, no solo requiere un ajuste con el sistema de valores y libertades constitucionales relacionados con la persona, sino también con el derecho a la propiedad y con el de libre iniciativa económica⁸.

De ello, se deduce que, aplicado a los “motivos económicos válidos”, el principio de proporcionalidad haría desproporcionada la práctica enfocada a generalizar la inaplicabilidad de las operaciones con la simple referencia a los temores de la elusión, ya que la modalidad resultaría desproporcionada al fin perseguido, aún más en el caso en que el conjunto de comportamientos esté determinado con referencia a acontecimientos posteriores en el tiempo, aunque pudieran relacionarse con operaciones previas.

4 El legislador italiano no ha establecido una regla de principio como la de la Ley General Tributaria española, cuyo artículo 3, párrafo 2 establece que “la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios”.

5 La noción de proporcionalidad incorpora un rasgo fundamental del neo constitucionalismo contemporáneo. Sobre este tema, v. A. BARAK, *Proportionality*, Cambridge University, 2012.

6 Al respecto, v. M. BASILAVECCHIA, *Semplificazione ed efficienza dei controlli fiscali nella legge delega*, en *Corr. Trib.*, 2014, 16.

7 Cfr. Art. 7, rubricado como “Simplificación”, que, en particular, recuerda la necesidad de: prever el cumplimiento efectivo, durante las actividades de control, del principio de reducir al mínimo los obstáculos al desarrollo ordinario de las actividades económicas del contribuyente, garantizando siempre el respeto del principio de proporcionalidad; afianzar el principio de contradicción durante la fase de investigación y la subordinación de las notificaciones posteriores de verificación y de liquidación al final del procedimiento de carácter contradictorio.

8 Cfr. F. GALLO, *Etica e giustizia nella “nuova” riforma tributaria*, en *Pol. Dir.*, 2003, p. 501 y siguientes.

Particularmente estimulante, a efectos de este estudio, es la comparación con el ordenamiento español que, en la reformada cláusula anti-elusiva, combina dos planteamientos diferentes: el alemán, en lo que atañe al requisito del abuso de las formas jurídicas, y el anglo-americano, sobre el papel de la sustancia económica⁹.

2. Recalificaciones legales como prácticas abusivas, “inoponibilidad” y principio de proporcionalidad

La política tributaria justifica aquellas leyes que tutelan el interés del contribuyente al ahorro fiscal; este está relacionado con la situación de hecho construida por el contribuyente, que, conscientemente, no es considerada por la ley fiscal como presupuesto tributario. Como expresión de la libre iniciativa privada, basada en sólidas razones económicas, el ahorro fiscal es una opción legítima: se debe considerar si hay contraste entre la forma y la sustancia. El fin del beneficio subsiste, aunque la ley consienta un ahorro indirectamente¹⁰.

La elusión fiscal puede considerarse como una forma de abuso del derecho al ahorro fiscal¹¹.

Dado que la seguridad de la planificación fiscal por parte del contribuyente y la de la actuación de la administración tributaria constituyen valores fundamentales del ordenamiento jurídico¹², se hace necesario trazar una línea de demarcación entre la planificación fiscal agresiva y la libertad de elección de las formas jurídicas.

A tal fin, hay que tener en cuenta el nivel de evolución del ordenamiento jurídico individual y la metodología interpretativa.

9 Cfr., *infra*, párrafo n. 3

10 Cfr., A. AMATUCCI, *La funzione anti-abuso dell'interpretazione del diritto tributario*, en “Atti Convegno Macerata”, 29-30 giugno 2012.

11 A tal respecto, v. F. PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, en “Atti Convegno Macerata”, 29-30 giugno 2012, quien pone en evidencia que el comportamiento elusivo se implementa a través de contratos celebrados de una forma anómala respecto con la función realmente perseguida por las partes, forma adoptada con el único propósito de conseguir un ahorro fiscal que no se habría obtenido si la forma del contrato hubiese sido coherente con su función. Es bien sabido que en el caso de evasión fiscal, el ahorro se desprende de un presupuesto de hecho del impuesto ya verificado, mientras que en el caso de elusión fiscal hay un soslayamiento del hecho, es decir, el contribuyente intenta evitar, desde un punto de vista formal, que ocurra ese hecho, como sostiene, P. PISTONE, *L'abuso del diritto nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, en *L'abuso del diritto: tra diritto e abuso*, en “Atti Convegno Macerata”, 29-30 giugno 2012.

12 J. HAY, *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*, Köln, 2002, p. 743.

Hasta hace unos años, en el sistema fiscal italiano, el abuso parecía destinado a permanecer confinado dentro de las fronteras del artículo 37-bis¹³, Decreto Presidencial 29/09/1973, n. 600. Esto se debe a que su alcance no podía escapar de los límites identificados por su 3er párrafo, que apunta taxativamente a las operaciones susceptibles

13 Dice el art. 37-bis del DPR 29/09/1973:

- “1. Son inoponibles a la administración financiera los actos, los hechos y los negocios, también relacionados entre sí, que no presentan motivos económicos válidos y que están orientados a soslayar obligaciones o prohibiciones previstas por el ordenamiento tributario y a obtener reducciones de impuestos o reembolsos, de lo contrario, indebidos.
2. La administración financiera no reconoce los beneficios fiscales obtenidos a través de los actos, hechos y negocios mencionados en el párrafo 1, aplicando los impuestos determinados conforme a las disposiciones elusivas, previa deducción de los impuestos debidos al comportamiento inoponible de la administración.
3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplicarán a condición de que, en el ámbito de los comportamientos mencionados en el párrafo 2, se utilicen uno o más de las siguientes operaciones:
 - a) Transformaciones, fusiones, escisiones, liquidaciones voluntarias y distribución a los socios de ingresos recaudados provenientes de elementos del patrimonio neto distintos de los obtenidos mediante ganancias;
 - b) aportes en sociedad, así como negocios que tengan como objetivo la transferencia o el usufructo/disfrute de las empresas;
 - c) cesiones de créditos;
 - d) cesiones de impuestos excedentes;
 - e) operaciones contempladas en el Decreto Legislativo 30 de diciembre 1992, n. 544, por el que se establecen normas para la adaptación a las directivas de la UE relativas al régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, así como el traslado de la residencia fiscal al extranjero por parte de una sociedad; (98)
 - f) operaciones, efectuadas por cualquier persona, incluyendo las valoraciones y clasificaciones del presupuesto, que tengan como objeto los bienes y los informes mencionados en el artículo 81, párrafo 1, desde la letra c) a la c-quinquies), del texto único de los impuestos sobre la renta, aprobado por decreto del Presidente de la República el 22 de diciembre de 1986, n.º 917;
fbis) cesiones de bienes y prestaciones de servicios efectuados entre los sujetos admitidos en el régimen de tributación de grupos contemplados en el artículo 117 del texto único de los impuestos sobre la renta; (92)
fter) los pagos de intereses y cánones contemplados en el art. 26-quater, siempre que dichos pagos se realicen a sujetos controlados directa o indirectamente por uno o más sujetos no residentes en un Estado de la Unión Europea;
f-quater) los acuerdos entre sociedades controladas y relacionadas, en virtud del artículo 2359 del Código Civil, teniendo una de ellas su domicilio social en un Estado o territorio distinto de los mencionados en el Decreto Ministerial emitido en virtud del artículo 168-bis del texto único de los impuestos sobre la renta, contemplado en el Decreto del Presidente de la República del 22 de diciembre de 1986, n.º 917)), relativo al pago de sumas de dinero como cláusula penal, multa, arra confirmatoria o penitencial.
4. El aviso de estimación es emitido, bajo pena de nulidad, previa petición al contribuyente también mediante carta certificada de aclaraciones que se enviará por escrito en el plazo de 60 días de la fecha de recepción de la solicitud en la que se deben indicar los motivos por los cuales se consideran aplicables los párrafos 1 y 2;
5. Establecido lo dispuesto en el artículo 42, la notificación de la estimación debe estar motivada específicamente, bajo pena de nulidad, en relación con las justificaciones aportadas por el contribuyente y los impuestos o los impuestos adicionales deben calcularse teniendo en cuenta las disposiciones previstas en el párrafo 2.
6. Los impuestos o los impuestos adicionales, fijados según lo dispuesto en el párrafo 2 se inscribirán en el registro, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 68 del decreto legislativo 31 de diciembre 1992 n. 546, relativo al pago de impuestos y sanciones pecuniarias pendientes de sentencia, junto con los intereses correspondientes, después de la sentencia de la Comisión Tributaria Provincial.
7. Los sujetos que no entran a formar parte de los que se les aplican las disposiciones de los párrafos anteriores, pueden solicitar la devolución de los impuestos pagados como consecuencia de las conductas no reconocidas por la administración tributaria; a tal efecto, dichos sujetos podrán proponer, en el plazo de un año desde la fecha en que la estimación resultó definitiva o se definió mediante adhesión o conciliación judicial, una solicitud de reembolso a la administración, que proveerá dentro de los límites del impuesto y de los intereses efectivamente cobrados tras tales procedimientos.
8. Las normas tributarias que, con el fin de contrastar comportamientos elusivos, limitando deducciones, detracciones, créditos fiscales u otras posiciones subjetivas, de otra manera permitidos por el ordenamiento tributario, podrán ser desaplicadas si el contribuyente demuestra que, en el caso particular, no podían producirse tales efectos elusivos. Con este fin, el contribuyente deberá presentar una instancia al director tributario regional responsable del área, describiendo íntegramente la operación e indicando las disposiciones normativas de las que pide desaplicación. Por decreto del Ministro de Hacienda a emitir en virtud del artículo 17, párrafo 3, de la ley del 23 de agosto 1988 n. 400 están regidas las modalidades para la aplicación del presente párrafo.”

de disposiciones reglamentarias. En cualquier caso, es importante señalar que el precepto solo se aplica a los impuestos sobre la renta¹⁴.

Varias son las posturas que han surgido sobre el valor atribuible a la redacción literal del artículo 37-bis: se le ha atribuido al precepto en cuestión una naturaleza sustancial, es decir, de norma, que más que regular un poder de la administración fiscal, identifica los términos correctos del deber de contribución; por tanto, también el contribuyente sería el destinatario y estaría obligado a aplicarlo en la presentación de la declaración de la renta¹⁵; por otra parte, se ha puesto de manifiesto que el artículo 37-bis tendría que entenderse en términos de norma de interpretación con el fin de permitir a la administración fiscal aplicar, por analogía, las normas eludidas¹⁶. Según otra doctrina, el artículo 37-bis constituiría una “norma de las normas”. Es decir, una norma que, capacitando a la administración fiscal para no aplicar determinadas normas y aplicar otras, permitiría derogar el sistema de las fuentes normativas y los criterios de interpretación y aplicación de las mismas. A pesar de la obvia diferencia entre la formulación literal del artículo 37-bis y la definición desarrollada por la jurisprudencia europea, los conceptos de elusión fiscal y de abuso del derecho resultan, en buena parte, coincidentes.

En Italia, en la reconstrucción llevada a cabo por el Tribunal Supremo, el abuso del derecho y la elusión parecen conceptos análogos, orientados hacia la misma función, “no armas diferentes, destinadas a convivir una con otra, sino dos reacciones vinculadas a la necesidad común que las origina”¹⁷. El debate surge de una serie de sentencias del Tribunal Supremo de 2005 que hacen frente a las operaciones de *dividend washing* y *dividend stripping* dando

14 Sobre el tema, cfr. F. ADDIS, *L'abuso del diritto tra diritto civile e diritto tributario*, en *Dir. Prat. Trib.*, 2012.

15 Cfr., A. CARICI, *Elusione tributaria, Abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, en “Atti Convegno Macerata”, 29-30 giugno, 2012.

16 Cfr., G. FALSITTA, *Natura delle disposizioni contenenti “norme per l’interpretazione di norme” e l’art. 37-bis sull’interpretazione analogica o antielusiva*, en *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, p. 519.

17 Así lo estima M. BASILAVECCHIA, *Elusione ed abuso del diritto: una integrazione possibile*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2008, p. 742. En referencia a la identidad conceptual de abuso de derecho y de elusión fiscal, véanse las observaciones de F. TESAURO, *La motivazione degli atti di accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, en *Corr. Trib.*, 2009, p. 3634, dado que los párrafos 1 y 2 de tal disposición (art. 37-bis del Decreto Presidencial n. 600/1973 n.d.a.) hacen explícito el principio anti-abuso y sus relativas consecuencias. La orientación jurisprudencial constituye, en esencia, una interpretación derogadora del párrafo 3, que limita la aplicación del principio anti-abuso a las operaciones ahí taxativamente indicadas. Sustancialmente, en el mismo orden de ideas, cfr. L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell’accertamento*, in *Corr. Trib.* 44/2009, p. 357. F. MOSCHETTI, *Avvisaglie di supplenza del giudiziario al legislativo, nelle sentenze delle Sezioni Unite in tema di “utilizzo abusivo di norme fiscali di favore”*, en *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2009, p. 199, considera que el abuso del derecho constituye una de las flechas del arco de la interpretación antielusiva. Por su parte, A. LOMISOLO, *Abuso del diritto e clausola generale antielusiva alla ricerca di un principio*, en *Riv. Dir. Trib.*, 2009, p. 83, afirma que en el art. 37-bis se encuentran sin dificultad los rasgos que caracterizan el abuso del derecho elaborado por el Tribunal de Justicia. Se ha subrayado que – considerando preliminarmente que se puede utilizar la expresión abuso del derecho en el ámbito europeo, pero en Derecho interno debemos necesariamente referirnos al concepto de elusión fiscal – una conducta abusiva o elusiva crea los mismos efectos nocivos para la comunidad que una conducta evasiva, es decir, una alteración del reparto de las cargas públicas; de cualquier modo, es conveniente la modificación del art. 37-bis, en el sentido de la eliminación de las hipótesis taxativas contenidas en el párrafo 3, transformándolo en una norma general anti-elusión (cfr. L. FERLAZZO NATOLI e G. INGRAO, *Abuso del diritto ed elusione fiscale tra principi comunitari e regole interne*, en www2.unime.it). Así, el abuso del derecho entraría a formar parte del ámbito de la elusión fiscal, respetando el principio de certeza del derecho y de legalidad (art 23 Const.), sin necesidad de dar razones forzadas, como la ofrecida hasta ahora por el Tribunal Supremo, según la cual sería deducible directamente del art. 53 de la Constitución. Siguiendo con el tema, v. A. MARCHESILLI, *Elusione, buona fede e principi del diritto punitivo*, en *Rass. Trib.*, 2009, 2, p. 415, quien señala que, independientemente de la naturaleza sustancial o no del art. 37-bis, la cuestión es otra, es decir, que es necesario comprobar si la obligación de pagar espontáneamente existe o no; el art. 37-bis no dice nada al respecto; sin embargo, el autor pone en evidencia la considerable dificultad de aplicación concreta de la norma, según la cual, el contribuyente debería auto-desconocer la operación elusiva.

un vuelco a la anterior orientación del mismo Tribunal. Concretamente, nos referimos al tríptico de resoluciones judiciales del 21.10.2005, n. 20398, 26.10.2005, n. 20816 y 14.11.2005, n. 22932¹⁸.

Estas decisiones, aunque se refieren a situaciones diferentes (los llamados *dividend washing* y *dividend stripping*) tienen en común el hecho de que las transacciones financieras discutidas representaban, en su momento, prácticas muy utilizadas y tenían como objeto reducir la carga fiscal, soslayando efectivamente la norma que regía el gravamen sobre los dividendos. Con las mencionadas sentencias, la sección fiscal del Tribunal Supremo, superando una orientación anterior (véanse las sentencias 03.04.2000, n. 3979 y 07.03.2002, n. 3345), apoyó, aunque indirectamente, la ilicitud de este tipo de transacciones recurriendo a los conceptos civilísticos de invalidez legal y de fraude ante la ley ex art. 1344 c.c.

De hecho, con anterioridad, los jueces de legitimidad¹⁹ habían considerado legítimas las operaciones mencionadas porque podían ser calificadas de elusivos solo aquellos actos que se habían definido como tales por una norma en vigor en el momento en que se habían puesto en marcha²⁰.

A partir de estas decisiones, que por primera vez se refieren, bajo el punto de vista argumentativo, a una jurisprudencia europea no mejor identificada, resulta que los dos elementos más significativos de la elusión son, por un lado, la obtención de una ventaja fiscal que ha de considerarse indebida desde el momento en que es contraria a las opciones de base del sistema y, por otro, la insubsistencia de razones económicas en apoyo del esquema articulado de negociación puesto en marcha.

Precisamente, la preocupación de que la legislación de la Unión Europea pudiera ser utilizada más allá de lo permitido, llevó al Tribunal de Justicia a desarrollar el principio según el cual no es posible utilizar abusivamente (o fraudulentamente) la legislación europea. De hecho, el abuso ha sido identificado cada vez que las personas individuales han utilizado las libertades de matriz europea para fines no permitidos por las disposiciones normativas que atribúan tales posiciones jurídicas²¹.

En este sentido, cobra especial importancia la sentencia Halifax, con la que el Tribunal de Justicia establece el principio general de que los interesados no pueden valerse fraudulentamente del derecho comunitario y aplica dicho principio también al impuesto sobre el valor añadido, destacando que hay abuso del derecho en los casos en que las operaciones, aun realmente requeridas, tienen "[...] como finalidad esencial la obtención de una ventaja fiscal [...]"; y todo ello debe resultar de "[...] un conjunto de elementos objetivos [...]" (Tribunal de Justicia CEE, asunto C-255/02 del 21.02.2006).

18 Sobre este tema, v. G. CORASANITI, La nullità dei contratti come strumento di contrasto delle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte, en Riv. Dir. Trib., 2006, II, p. 690; D. STEVANATO, Le "ragioni economiche" nel dividend washing e l'indagine sulla "causa concreta" del negozio: spunti per un approfondimento; en Giur. It., 2007, p. 867; M. BEGHIN, L'usufrutto azionario tra lecita pianificazione fiscale, elusione tributaria e interrogativi in ordine alla funzione giurisdizionale, en Giur. It., 2006, p. 1077.

19 En el ordenamiento jurídico italiano, se distingue el juez de mérito del juez de legitimidad. El juez de mérito es llamado a pronunciarse sobre cuestiones de hecho y de derecho. El juez de legitimidad, sin embargo, es quien decide solo sobre las cuestiones de derecho, verificando la correcta aplicación de las normas sustanciales y procesales por parte del juez que ha dictado una sentencia tras una impugnación; en Italia, un ejemplo, es el Tribunal de casación.

20 Tribunal Supremo, sentencias 04.03.2000, n. 3979, 03.09.2001, n. 11371 y 07.03.2002, n. 3345.

21 A tal respecto, cfr. D. RUSSETTI, L'origine dell'abuso del diritto: la concorrenza dei sistemi normativi ed il diritto di scelta, en Riv. Dir. Trib. Int., 2012.

En particular, de manera muy significativa, el tribunal, en la sentencia citada, precisa el efecto de recalificación normativa de la práctica abusiva en el sentido de que especifica que las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva.

Así, el Tribunal de Casación (ver Cas. Sec. Trib., mandato n. 21371 del 10 de marzo de 2006) considera que son necesarias algunas aclaraciones con el fin de permitir una aplicación estricta del principio enunciado por la sentencia *Halifax* y, por tanto, emite una petición de decisión prejudicial al TJCE con el objeto de aclarar si el concepto de abuso de derecho, o de formas jurídicas, definido por la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-255/02 como operación “cuya finalidad esencial es obtener una ventaja fiscal” es coincidente, más amplio o más restrictivo que el de operación llevada a cabo sin otros motivos económicos que no sean la obtención de una ventaja fiscal.

Seguidamente, en la sentencia *Part Service S.r.l.* (asunto C-425/06)²², el Tribunal de Justicia dejó claro que para establecer el abuso de derecho no es necesario que la ventaja fiscal sea la única perseguida, al ser suficiente que sea principal (es decir, prevalente respecto a otras ventajas de naturaleza extra-fiscal).

Más tarde, en su sentencia del 04.04.2008 n. 8772, el Tribunal Supremo dictaminó que no son oponibles a la administración fiscal aquellos actos llevados a cabo por el contribuyente que constituyan *abuso de derecho*, es decir, que se traduzcan en operaciones realizadas esencialmente para la obtención de una ventaja fiscal. Dicho principio debe extenderse a todos los sectores del ordenamiento tributario y, por lo tanto, también en el ámbito de los impuestos directos, prescindiéndose de la naturaleza ficticia o fraudulenta de la transacción; y corresponde al contribuyente probar la existencia de razones económicas alternativas o concurrentes con carácter no meramente marginal o teórico.

Las sentencias mencionadas, han consolidado la presencia en el ordenamiento italiano de una norma anti-elusión con carácter general de derivación jurisprudencial al haber atribuido a la prohibición misma una connotación de canon interpretativo, especificando el carácter no innovativo.

Un cambio más profundo en el concepto de abuso de derecho en cuestión ha tenido lugar con las sentencias de SS.UU.²³ nn. 30055, 30056, 30057 de 2008. Una intervención de las Secciones Unidas había sido invocada desde hacía tiempo tanto por la doctrina como por la jurisprudencia para conformar interpretaciones diferentes que se han ido dando en el tiempo.

22 Cfr. Tribunal de Justicia, CEE, 21.2.2008, asunto C-425/06, *Part Service Srl*, apartado 47, en *Giur. It.*, 2008, p. 1817, con nota de GIANONCELLI, *In tema di abuso del diritto comunitario*. Sobre el tema se ha publicado extensamente, v. C. ATTARDI, *Abuso del diritto e giurisprudenza comunitaria: il perseguimento di un vantaggio fiscale come scopo essenziale dell'operazione elusiva*, en *Dir. Prat. Trib.*, 2008, II, p. 627; G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio d'imposta e collegamento negoziale*, en *Rass. Trib.*, 2008, 3; M. BASILANECCHIA, *L'autonomia contrattuale recupera sull'abuso del diritto*, en *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2011, p. 287; D. STEVANO, *Ancora un'accusa di elusione senza "aggiramento" dello spirito della legge*, en *Corr. Trib.*, 2011, p. 673.

23 En el ordenamiento jurídico italiano, las Secciones Unidas (SS.UU.) son la sección de mayor autoridad de la Corte Suprema de Casación. Cuando es necesario resolver conflictos que surgen entre las decisiones de las distintas secciones o cuando el asunto es de especial importancia (por ejemplo, porque se trata de una cuestión que se presenta por primera vez) el Presidente de la Corte Suprema de Casación, a petición de la Fiscalía General, de los representantes de las partes o también de oficio, asigna el recurso a las Secciones Unidas. Además, la sección individual puede someter el recurso a las SS.UU. si detecta que la cuestión de derecho, propuesta para su examen, ha dado lugar o puede dar lugar a un conflicto jurisprudencial.

Las SS.UU. han considerado que hay que acoger la orientación que se ha ido imponiendo últimamente en la jurisprudencia de la Sección tributaria (véanse, más recientemente, las sentencias n. 10257/2008 y 25374/2008), basada en el reconocimiento de la existencia de un principio general anti-elusión; con la aclaración de que la fuente no es la jurisprudencia comunitaria sino los propios principios constitucionales que informan al ordenamiento tributario. Los principios tributarios de capacidad contributiva y de progresividad en la imposición sobre la renta, con arreglo al art. 53 de la Constitución, “constituyen el fundamento sea de las normas tributarias en sentido estricto, sea de aquellas que atribuyen al contribuyente ventajas o beneficios de cualquier género, estando también éstas últimas normas evidentemente dirigidas a la actuación de aquellos principios”, por lo que “...no puede no considerarse ínsito en el ordenamiento, como derivación directa de las normas constitucionales, el principio según el cual el contribuyente no puede extraer ventajas fiscales indebidas por la utilización distorsionada, aunque no sea en contraste con ninguna disposición específica, de instrumentos jurídicos idóneos para obtener un ahorro fiscal, en defecto de razones económicamente apreciables que justifiquen la operación, diversas de la mera expectativa de aquel ahorro fiscal”, y añade que tal principio no puede ser considerado, de ninguna manera, incompatible con la reserva de ley en materia tributaria con arreglo al art. 23 de la Constitución, ya que “el reconocimiento de una prohibición general de abuso del derecho en el ordenamiento tributario no se traduce en la imposición de deberes patrimoniales ulteriores no derivados de la ley, sino en el desconocimiento de los efectos abusivos de los negocios puestos en acción con la finalidad única de eludir la aplicación de normas fiscales”.

Con estas sentencias, el Tribunal Supremo se ha desvinculado definitivamente de la disciplina civilística que tenía como consecuencia extrema la nulidad de los contratos, reconociendo al fenómeno elusivo una relevancia tributaria y la correspondiente inaplicabilidad de los efectos fiscales de los contratos a la administración fiscal²⁴. El Tribunal también ha determinado las condiciones objetivas de la conducta elusiva, identificando la naturaleza inusual de la operación realizada, en ausencia de motivos económicos válidos, en el uso desviado o en la distorsión de instrumentos jurídicos con la finalidad de obtener una ventaja fiscal indebida²⁵. Resulta significativo que el Tribunal Supremo haya sentido la necesidad de hallar principios de carácter general en el sistema regulador de los impuestos internos que prohíban el abuso de derecho también con respecto a los impuestos sobre la renta, basándose en lo que ha afirmado el Tribunal de Justicia en la sentencia *Kofoed* (C 321/05 del 5.7.2007). En esa ocasión, el Tribunal sostuvo que cuando una directiva de la UE prevé determinados efectos en relación con un determinado caso, estos efectos no pueden ejercerse o producirse si el legislador nacional no traspone la directiva; sin embargo, el Tribunal de Justicia precisa que, incluso cuando no se acata directamente la normativa comunitaria, dichos efectos pueden producirse igualmente si en el estado miembro hay un marco legal que permita su aplicación por medio de una interpretación que amolde la legislación nacional a las finalidades de las directivas de la comunidad europea. Esta es la razón por la cual las Secciones Unidas del Tribunal Supremo, después de la sentencia *Kofoed*, volviendo al problema de la elusión fiscal, han hecho hincapié en que la fuente de este principio, en materia de tributos no armonizados, como los impuestos directos, no es la jurisprudencia de

24 Cfr. G. CORASANTI, *Contrasto all'elusione e all'abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, en *Obbligazioni e Contratti*, 2012, 5, p. 325, en el sentido de que: “con el principio de abuso del derecho, el Tribunal Supremo salva el problema de la referencia a la naturaleza ficticia o fraudulenta de la operación, en el sentido de una prefiguración de conductas cuya finalidad es inducir a error o hacer que sea difícil de comprender la verdadera naturaleza de la operación. Ni tampoco comporta la estimación de la simulación de actos puestos en acción en violación de la prohibición de abuso”.

25 G. FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche*, en *Rass. Trib.*, 2010, 4, p. 957, atribuye las válidas razones económicas a una expresión para indicar – en términos fuertemente condicionados por la lógica de los impuestos directos, y, en particular, por la de la renta de empresa – la disfunción del caso. La falta de motivos económicos válidos no es más que la ausencia en el caso concreto de los elementos en una determinada circunstancia que, según el intérprete justificarían el particular régimen fiscal (de modo que, en su ausencia, es necesario aplicar un régimen diferente y potencialmente más oneroso).

la comunidad europea, sino los propios principios constitucionales que informan al sistema fiscal italiano (Cass. SS.UU., 23.12.2008 n. 30057). Con las sentencias posteriores, el Tribunal Supremo ha mitigado parcialmente sus resoluciones anteriores (Cass. n. 1465/2009), señalando que una operación económica, además de la finalidad de obtener ventajas fiscales, puede perseguir distintos objetivos, de carácter comercial, financiero, contable e integra los extremos de la conducta abusiva en la medida en que este propósito pudiera servir como el elemento predominante y absorbente de la transacción, teniendo en cuenta sea la voluntad de las partes involucradas que el contexto fáctico y jurídico en el que se realiza la transacción misma, con el resultado de que “la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales”.

Como se ha puesto eficazmente de manifiesto, la orientación interpretativa en virtud de la cual los actos “abusivos” podrían manifestarse en operaciones realizadas con el objetivo principal de obtener una ventaja fiscal, mostraba evidentes incongruencias desde el punto de vista de la coherencia sistemática y del principio de proporcionalidad²⁶. Su formulación extrema llevaría, de hecho, a excluir cualquier posibilidad de ahorro legítimo de impuestos en la medida en que, en contra del reconocimiento de la legitimidad del objetivo de minimizar la carga fiscal, la conducta intachable del contribuyente debería inspirarse en el principio del régimen fiscal más oneroso²⁷.

Nuestra jurisprudencia de legitimidad, en sus desarrollos más recientes (*ex multis*, v. Tribunal Supremo, Sentencia n. 1372/2011, Cass. n. 7393/2012), hace hincapié en que se consideran abusivas las prácticas que, aunque formalmente respetuosas del derecho interno y europeo, tengan como objetivo principal obtener beneficios fiscales contrastantes con el *ratio* de las normas que introducen el tributo o que prevén exenciones o concesiones. El carácter abusivo se excluye solo en caso de válidas razones extrafiscales. El Tribunal de Justicia recuerda, en particular, el principio establecido por el Tribunal de Justicia Europeo (sentencia *Part Service*), según el cual, la presencia de razones económicas marginales o no determinantes no excluye el carácter abusivo de la operación.

Es importante señalar que el beneficio fiscal, como condición para que se identifique un abuso del derecho, junto con la inexistencia de válidos motivos económicos, debe consistir en una ventaja fiscal no prevista por el legislador. Sobre la cuestión, es significativo señalar que la Corte Suprema de Justicia, con la sentencia del 12 de mayo 2011, n. 10383, distingue el “beneficio fiscal indebido” de la economía de opción. El beneficio fiscal es concedido por el legislador conscientemente en el segundo caso y el propósito es la contrapartida incentivante, que no es *contra jus*. Sobre el tema, el TJCE en el caso *Leur Bloem*, Tribunal de Justicia UE, 17 de julio de 1997, asunto C-28/95 ha hecho hincapié en que los procedimientos internos deben respetar el límite de la proporcionalidad para verificar la existencia de válidos motivos económicos. Una regla general que excluya automáticamente ciertas operaciones

26 L. CARPENTIERI, *Valore normale transfer pricing “interno”, ovvero alla ricerca dell’arma accertativa perduta*, en *Riv. Dir. Trib.*, 2013, 9, p. 456, pone en evidencia una violación del principio de proporcionalidad, llevada a cabo por la Corte Suprema (cfr. Cass. Sez. Trib. 24 de julio 2013, n. 17955) sobre la referencia al abuso del derecho para contrarrestar la posibilidad de precios de transferencia interna. La autora, en particular, es de la opinión de que es evidente la distancia entre las sentencias del Tribunal de Justicia relativas al abuso del derecho y la postura de nuestro Tribunal Supremo, quien, a menudo, recuerda esas sentencias sin venir al caso. También sobre la cuestión, v. P. BORIA, *Il transfer pricing interno come possibile operazione elusiva e l’abuso del diritto*, en *Riv. Dir. Trib.*, 2013, 9, p. 427. El autor, después de resaltar que con dicha sentencia se introduce, mediante recurso al principio de analogía iuris, por primera vez, el principio de abuso de derecho como mecanismo lógico de contraste de las operaciones elusivas atribuibles a los precios de transferencia interna, señala que son pocos los casos en los que la teoría del abuso del derecho pueda ser aplicada para contrarrestar formas anómalas o corrientes de precios de transferencia interna, en su mayoría relacionados con los casos de deslocalización artificiosa de las rentas en zonas de baja fiscalidad o, de cualquier modo, en favor de personas que se benefician de sistemas de deducciones fiscales.

27 Cfr., F. PAPARELLA, *Considerazioni generali in tema di elusione fiscale e abuso del diritto*, en A.N.T.I., *Elusione fiscale e abuso del diritto*, Anno II, 2009, 1, p. 9.

de la ventaja fiscal, yendo más allá de lo necesario para evitar la evasión y elusión fiscal, viola el principio de proporcionalidad.

También siguiendo este orden de ideas, en la sentencia *Foggia-Sociedade* de noviembre de 2011 (véase Tribunal de Justicia, sentencia 10 de noviembre 2011, asunto C-126/10, *Foggia- Sociedade Gestora de Participações SA Sociais contra Secretário de Estado de los Assuntos Fiscais*) el mismo Tribunal señaló que la reestructuración de un grupo, diseñada para reducir los gastos administrativos o de gestión devenidos insostenibles para la continuación de la actividad económica y, como consecuencia, que permita aliviar la carga fiscal, no puede considerarse una práctica abusiva. Esa elección constituye, de hecho, un motivo económico válido que legitima la transacción en cuestión, excluyendo, por tanto, la posible recalificación jurídica en términos de abuso legal²⁸.

En el ejercicio de su facultad de estimación, y en la apreciación y valoración de los elementos y circunstancias de hecho y del tipo de negocios jurídicos celebrados por el contribuyente – cuya actividad económica puede alcanzar diferentes grados de complejidad que deben tomarse en consideración – la administración tributaria está, pues, llamada al desenvolvimiento de una actividad de cognición de naturaleza particularmente compleja y elaborada²⁹.

En cualquier caso, no se puede prescindir de la consideración fundamental basada en que los efectos derivados de la utilización de las formas jurídicas de las cuales el contribuyente se ha valido deberían ser removidos a través de una disposición que permita dicha eliminación en forma de “inaplicabilidad” a las autoridades fiscales³⁰.

El desconocimiento de las ventajas fiscales, en el sistema fiscal italiano actualmente en vigor, se relacionaría, esencialmente, con un juicio de valor de la administración tributaria totalmente desprovisto de cobertura legislativa, con la consecuente lesión de la confianza del contribuyente, a quien resultaría extremadamente difícil organizar su propia actividad económica al no poder contar con un marco normativo conocido *ab origine*³¹. Estos temores se advirtieron también en la sede europea, repárese en las conclusiones del abogado general en el caso *Halifax*, según las cuales el uso de un principio general no escrito significaría atribuir un poder discrecional demasiado amplio a

28 Para su reconstrucción, cfr. Tribunal de justicia, sentencia del 22 diciembre 2010, asunto C-277/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs vs. RBS Deuschled Holdings GmbH*; sentencia 22 de diciembre 2010, asunto C-103/09, *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs vs. Weald Leasing Ltd.* En doctrina, cfr. G. MAISTO, (ed.), *Elusione ed abuso del diritto tributario: orientamenti attuali in materia di elusione e abuso del diritto ai fini dell'imposizione tributaria*, Milano, 2009; P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto e fiscalità della giurisprudenza comunitaria: un'ipotesi di studio*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2009, p. 369 y siguientes; M. POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia di IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: un'epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, en Riv. Dir. Trib., 2006, p. 122 y siguientes.

29 Cass., sent. n. 1465 del 21 de enero de 2009.

30 Sobre el tema, cfr. M. BEGHIN, *Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto (nel comparto dei tributi non armonizzati)*, en *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, (ed.) T. Tassani, Roma, 2009, p. 171.

31 Cfr. L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in Riv. Dir. Trib., I, 2008, en particular, p. 1059 y siguientes; C. GLENDI, *Elusione tributaria e bisogno di certezza giuridica*, en GT-Riv. Giur. Trib., 2006, p. 925 y siguientes; G. STANCATI-F. BIANCHI-E. COVINO-S. MULEO-R. LUPI-D. STEVANATO, *I principi comunitari come norma antielusione implicita?*, en Dial. Trib., 2008, p. 5 y siguientes; L.R. CORRADO, *La ricerca di una fonte per il principio generale antielusivo all'ombra della Corte di Giustizia*, en Dir. Prat. Trib. Int., 2012, 2.

las autoridades; de ello, derivaría un alto nivel de incertidumbre en las legítimas elecciones de los operadores económicos³².

De hecho, como explica la Comisión Europea con las significativas medidas promulgadas en diciembre de 2012, sobre el contraste de las “operaciones agresivas”, los estados deben motivar sus propias demandas en materia de impuestos, con criterios objetivos y predecibles, especialmente donde no haya claras violaciones de normas escritas, motivando sus demandas con indagaciones adecuadas, no solo sobre la naturaleza artificial de las operaciones, sino también sobre la existencia de reales acciones dirigidas a burlar un principio fiscal claro y preciso. En el plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, aprobada por la Comisión el 6 de diciembre de 2012, cabe señalar que la lucha por las incoherencias entre los sistemas fiscales se considera una de las medidas a tomar a corto plazo. La recomendación sugiere, en particular, a los Estados miembros que adopten una norma general anti-abuso para contrarrestar las prácticas de planificación fiscal agresiva, y así garantizar la claridad y la certidumbre a todos los contribuyentes y a las administraciones tributarias.

Las declaraciones de abuso llevadas a cabo por la administración tributaria no pueden limitarse a la mera existencia de una ventaja fiscal, aunque preordenada: la ventaja debe ser indebida, es decir, no merecida por ser contraria al espíritu del sistema.

Por tanto, es sin duda deseable la introducción en el ordenamiento fiscal italiano de una norma de sistema que, para una mayor claridad y para tutelar a los contribuyentes, al confirmar la existencia de un principio general de prohibición del abuso de derecho, regule el correspondiente procedimiento de constatación y el correspondiente sistema probatorio.

De hecho, precisamente con el fin de regular el principio general de prohibición de abuso de derecho, el art. 5 de la Ley de Delegación (*Legge Delega*), aprobada el 28 de febrero 2014³³, delega al Gobierno a llevar a cabo la revisión de las disposiciones anti-elusivas vigentes, proporcionando una primera definición de abuso³⁴: es abuso de derecho el uso distorsionado de instrumentos jurídicos con el fin prevalente de obtener un ahorro fiscal, aun cuando tal conducta no esté en conflicto con ninguna disposición específica³⁵. Queda salvaguardada la legitimidad de elección entre regímenes alternativos expresamente previstos por el sistema tributario. Se prevé que el abuso de derecho se configura en el caso de que la finalidad de obtener beneficios fiscales indebidos resulte ser la causa

32 Sobre el tema, repárese en las observaciones de G. MARONGIU, *Abuso del diritto o abuso del potere?*, en *Corr. Trib.*, 2009, p. 1076 y siguientes, en opinión del cual, es delicadísimo el momento que se está atravesando en el campo tributario, ya que, en su seno, se está imponiendo el siguiente “mecanismo”: la ley, a menudo incierta y confusa, es interpretada por la jurisprudencia de legitimidad, no tanto “atribuyéndole el significado propio de las palabras” (de acuerdo con su conexión y las intenciones del legislador), sino, más bien, asignándole el significado que la ley “debería tener” para estar “en armonía” con un (algún) “sistema”; la práctica administrativa, a su vez, se adapta a la jurisprudencia también en las oscilaciones, desentendida de sus “precedentes” y del principio de confianza de los sujetos pasivos.

33 Encomienda al Gobierno disposiciones para un sistema fiscal más equitativo, transparente y orientado hacia el crecimiento.

34 Recordamos que una definición sustancialmente similar de abuso de derecho estaba ya contenida en el artículo 6 del proyecto de Ley *Delega* para la reforma del sistema tributario, aprobado por el Consejo de Ministros el 16 de abril de 2012.

35 Hay que reconocer, sin embargo, que en la ley delegada el “ahorro fiscal” no se acompaña de la necesaria especificación de su naturaleza “indebida”, es más, con mayor razón, la naturaleza indebida del ahorro fiscal tendría que integrar los elementos constitutivos del caso. Cfr. M. FANNI-A. MANZITTI, *Abuso ed elusione nell’attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione e il diritto*, en *Corr. Trib.*, 2014, 15.

prevalente de la práctica abusiva; por el contrario, si la operación (o serie de operaciones) se justifica por razones extrafiscales no marginales, el abuso no se configura.

Demostrar un diseño abusivo y los posibles métodos de manipulación y de alteración funcional de los instrumentos jurídicos utilizados, así como su falta de conformidad a una normal lógica de mercado, corre a cargo de la administración tributaria, mientras que sobre el contribuyente recae la obligación de alegar la existencia de válidas razones extrafiscales alternativas o concurrentes que justifiquen el uso de tales instrumentos. El caso abusivo es inoponible a la administración tributaria, quien puede renegar de inmediato el indebido ahorro de impuestos.

Sin embargo, en el estado actual, a falta de una norma específica de referencia, para evitar – determinando distorsiones peligrosas – la asignación a la administración tributaria de un poder altamente invasivo de la esfera del contribuyente en la aplicación del criterio interpretativo del abuso, durante la fase de rectificación de la declaración del contribuyente, es fundamental que la administración tributaria adecúe su labor al criterio de proporcionalidad para verificar la existencia de válidas razones económicas y de las razones extrafiscales marginales, exhibiendo en la motivación de la estimación de la base impositiva, preferiblemente, so pena de nulidad, una formal y precisa identificación de la conducta abusiva.

Considerado esto, en el balance, orientado al postulado de proporcionalidad entre la certeza del derecho y el deber de contribuir a los gastos públicos según la capacidad contributiva de que se dispone (art. 53 de la Constitución), asume un papel central el concepto de motivos económicos válidos.

A fin de que se constituya una conducta abusiva, no es suficiente con que haya un ahorro y que este sea el único objetivo de la operación, sino que es necesario que la administración tributaria demuestre que la ventaja es “indebida”, es decir, que el contribuyente haya instrumentalizado la ley tributaria contra su razón de ser.

Como consecuencia, las declaraciones de abuso llevadas a cabo por la administración tributaria no pueden limitarse a la mera existencia de una ventaja fiscal, aunque preordenada: la ventaja debe ser indebida, es decir, no merecida por ser contraria al espíritu del sistema.

Remitiéndonos a un estudioso acreditado, “el problema del abuso atañe propiamente a la comparación de los intereses que entren en conflicto en el desempeño de una relación particular o en la posición del reglamento de intereses”³⁶.

La inoponibilidad, ante la administración tributaria, de un contrato cuyo objetivo esencial es obtener una ventaja fiscal parece ser el remedio más apropiado para equilibrar los intereses de las partes, para conservar, en cualquier caso, los efectos jurídicos del contrato y el de Hacienda y para examinar la forma de contrato utilizado con propósitos elusivos a fin de que emerja la real operación económica subyacente.

La comparación de los intereses y la evaluación de la conducta en el ejercicio de situaciones jurídicas subjetivas perfectas solo formalmente, constituyen el juicio fáctico que puede llevar a cualificar un ahorro fiscal como indebido. De ello,

36 Véase F. PROSPERI, *L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista*, en “Atti Convegno Macerata”, 29-30 giugno 2012, quien menciona expresamente el pensamiento de Rescigno.

*deriva una consecuencia fundamental: el uso distorsionado del derecho y de las libertades de negociación deben ser reportadas directamente a un principio inmanente del ordenamiento, el de la buena fe objetiva*³⁷.

Este aspecto es esencial para poder proceder a una valoración de las tipologías de negociaciones llevadas a cabo por los contribuyentes, ya que tales tipologías, sin duda, han influido en la selección de los hechos económicos llevada a cabo por el legislador sobre la base del art. 23 de la Constitución³⁸.

Por ello, la administración deberá asociar el juicio sobre la conducta abusiva a los parámetros de la buena fe objetiva, considerando, en este articulado proceso interpretativo, como parámetros de referencia, tanto las normas constitucionales creadas para garantizar las libertades económicas, como las que imponen a las empresas asociadas el cumplimiento de las leyes. Un proceso estimativo, llamado a la aplicación del principio de proporcionalidad, *en una perspectiva dinámica*, que detecte el interés por el que determinada operación haya tenido lugar y que se traduce en la necesidad de llevar a cabo una verificación en concreto, para mostrar el posible abuso.

3. Una comparación con el ordenamiento español desde la perspectiva de la aplicación de la cláusula general anti-abuso en función del principio de proporcionalidad

El art.15 de la *Ley General Tributaria* del 17 de diciembre de 2003 ha mejorado sensiblemente el contenido de su precedente art. 24 de la ley derogada (LGT/63), que definía y regulaba el fraude a la ley tributaria³⁹.

En virtud del actual art. 15, el elemento que caracteriza las conductas elusivas está constituido por la concurrencia del abuso de formas jurídicas y de la existencia de efectos jurídicos y económicos distintos de los relacionados con la obtención de un ahorro fiscal. Según el citado art. 15 “se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”. Además, los impuestos adicionales estimados sobre la base de esta disposición se determinarán “aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas”⁴⁰.

37 Así, A. Giovannini, Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento, in *Rass. Trib.*, 2010, 4, p. 988 y siguientes.

38 Sobre el tema, v. M. BEGHIN, Alla ricerca di punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto (nel comparto dei tributi non armonizzati), in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, (a cura di) T. Tassani, Roma, p. 170; E. DE MITA, Abuso di diritto, il pragmatismo della Cassazione, en *Sole 24 Ore*, 26 de enero de 2009, p. 26.

39 El art. 24 LGT/63 definía indirectamente el fraude como “hechos, actos o negocios realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible”. Concurren en el concepto de fraude a la ley tributaria de la LGT/63 un elemento objetivo y otro subjetivo. La dificultad de delimitar las conductas realizadas en fraude de ley tributaria se encontraba precisamente en el elemento subjetivo o intencional.

40 C. PALAO TABOADA, La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, 2009, Valladolid. A. DURAN-SINDEU BUXADE, Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal. Economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios, Editorial Thomson Aranzadi, España, 2007, p. 82.

Como dice E. Simon Acosta, el llamado "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" es una técnica con la que se ponen límites a ciertas conductas indeseables de elusión del pago de los tributos, después de haber agotado las posibilidades que ofrecen los instrumentos ordinarios de aplicación del Derecho: la interpretación y la calificación⁴¹.

Según el art. 24 LGT/63, el hecho realizado en fraude a la ley tributaria no es un hecho imponible, sino un hecho de resultado equivalente. El art. 15 habla de "evitar" el hecho imponible, lo que no puede significar más que nos hallamos ante hechos no gravados⁴².

Sobre la necesidad de distinguir entre fraude a la ley tributaria y fraude de ley civil, el Prof. E. Simon Acosta pone en evidencia que "la particularidad del fraude a la ley tributaria es que se enmarca en la esfera de las normas imperativas que establecen prestaciones de carácter público, normas que tienen la singularidad de estar afectadas por el principio constitucional de reserva de ley. Así como no hay dificultad para admitir la extensión analógica, por imperativo legal de la norma defraudada en el caso de fraude de ley civil, la analogía en derecho tributario está proscrita por norma de rango constitucional que prohíbe exigir tributos que no se encuentran establecidos con arreglo a ley. Una reserva de ley que, más que garantía de autoimposición y de igualdad, es garantía de la libertad personal y patrimonial de los ciudadanos"⁴³. El art. 15 LGT/03 ha objetivado el fraude de ley tributaria: la objetividad del precepto actual es evidente y constituye un importante progreso sobre la legislación precedente⁴⁴.

La nueva categoría acoge, por tanto, una orientación de carácter objetivo de la conducta elusiva, en la que las *razones extrafiscales* probadas por el contribuyente, actúan como causa de justificación de un caso que, de otro modo, se consideraría abusivo⁴⁵.

Es significativo observar, desde una lógica comparativa, que la artificialidad de las formas jurídicas empleadas debe ser "notoria", es decir, evidente, eso, con el fin de limitar la aplicación del art. 15 a los casos de mayor gravedad, evitando lo más posible cualquier lesión del derecho al legítimo ahorro fiscal. Todo esto, en el pleno respeto del principio de proporcionalidad.

Así, de acuerdo con este principio, puede ser útil la metodología interpretativa del análisis económico del derecho, que resulta ser relevante para la aplicación de ese canon interpretativo del sistema que es la cláusula general comunitaria anti-abuso⁴⁶.

41 Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón, Ediciones Universidad de Salamanca, 2005, p. 819, quien sostiene que "este precepto no regula un verdadero conflicto de normas, sino que otorga a la Administración una potestad exorbitante para impedir que los sujetos pasivos esquiven el deber de contribuir mediante conductas tortuosas que aprovechan las lagunas o imperfecciones del ordenamiento".

42 Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, cit., p. 830.

43 Cfr. E. SIMÓN ACOSTA, *Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, cit., p. 831.

44 Véase E. SIMÓN ACOSTA, *Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, cit. p. 833. Dice este autor que el art. 15 de la LGT busca "una solución de prudencia legislativa que atienda tanto a las exigencias de seguridad jurídica (principios de reserva de ley y de tipicidad) y las de justicia material tributaria (capacidad contributiva e igualdad).

45 V. RUIZ ALMENDRAL, *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Navarra, 2006.

46 Sobre el tema, véase A. AMATUCCI, *Il contributo dell'Economic Analysis of Law alla metodologia del diritto tributario*, en Riv. Dir. Int. Trib., 2009, 1-2, p. 25.

El *Economic Analysis of Law*, de hecho, proporciona al intérprete de la ley tributaria las herramientas necesarias, sobre todo desde el punto de vista extrajudicial, para identificar el correcto entre varios significados, con el fin de ejercer los valores constitucionalmente garantizados de la justicia redistributiva y de la eficiencia, además de la misma proporcionalidad. La metodología rigurosa de interpretación permite determinar si el beneficio fiscal obtenido por el contribuyente, sustrayéndose del presupuesto de contribución, constituye un ahorro fiscal legítimo⁴⁷

(contemplado por la ley a la luz de la aplicación de finalidades económicas públicas) que responde a las lógicas del mercado. El intérprete, entonces, si el resultado es negativo, será capaz de identificar la existencia de válidas razones extrafiscales que justifiquen el comportamiento del contribuyente. En el caso de que también este análisis produzca un resultado negativo, el intérprete deberá reconocer el abuso de derecho tributario con la consiguiente aplicación de la cláusula general de origen europeo.

La estricta identificación de las características de una conducta abusiva es fundamental para evitar una aplicación extremadamente expansiva de la prohibición del abuso, incluso más allá de los límites que integran la figura, lo que implicaría entrar en contradicción con el principio de proporcionalidad.

En este sentido, el abuso de derecho incorpora un canon interpretativo del sistema: el intérprete, a través de la reconstrucción anti-elusiva, pone de manifiesto la realidad económica determinada por el legislador como presupuesto de la misma norma tributaria eludida. Por tanto, atribuyendo importancia a la consideración económica de los hechos⁴⁸, sin duda, la carga de la prueba juega un papel fundamental. Como se ha señalado, nuestra jurisprudencia de legitimidad considera abusivas las prácticas que, aunque formalmente respetuosas del derecho interno y europeo, se lleven a cabo con el objetivo principal de obtener beneficios fiscales en conflicto con la *ratio* de las normas que introducen el tributo o que prevén exenciones o concesiones. El carácter abusivo se excluye solo ante la presencia de válidas razones extrafiscales⁴⁹. Como consecuencia, se desprende que el carácter abusivo de una operación se debe excluir cuando se pueda individualizar una copresencia, no marginal, de razones extrafiscales, que no se identifiquen necesariamente con un retorno inmediato de la operación en sí, sino que puede responder a las necesidades de naturaleza organizativa y consistir en una mejora estructural y funcional de la empresa⁵⁰.

Compete a la administración tributaria la labor de dar una explicación, indicando la norma que se supone esquivada⁵¹, sobre el porqué la forma jurídica utilizada aparece anómala o inapropiada con respecto a la operación

47 Véase, G. MELIS, Sull'interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la Scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni, en Riv. Dir. Trib., I, 2008, p. 413 y siguientes.

48 Señala A. FEDELE, *Assetti negoziali e "forme d'impresa" tra opponibilità simulazione e riqualificazione*, en Riv. Dir. Trib., 2010, p. 1109, que "la referencia a la sustancia económica no puede significar la necesaria prevalencia del hecho económico, que se impondría sobre cualquier valoración jurídica, sino que evoca la necesidad de dar espacio, a veces, a la percepción intuitiva de la oportunidad de proporcionar a ciertas organizaciones y relaciones intersubjetivas una disciplina más adecuada, aunque no se corresponda con la que, por elecciones de negociación o normativas, se debería aplicar".

49 Cfr. G. FRANSONI, Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche, en Rass. Trib., 2010, 4, p. 957.

50 Así, en Casación, del 28 junio 2012, n. 10807 y del 21 enero 2011, n. 1372.

51 En este sentido, v. F. TESAURIO, La motivazione degli atti di accertamento anti-elusivi ed i suoi riflessi processuali, en Corr. Trib., 2009, p. 3635.

económica realizada⁵². La administración tributaria, deberá, pues, indicar tanto la transacción normal que habría tenido que llevarse a cabo, como el coste fiscal de esa transacción. Cuando la administración tributaria impugna el abuso de derecho, no puede limitarse, de hecho, a meras y genéricas declaraciones, sino que debe identificar y aclarar los aspectos y peculiaridades que sugieren que la operación no tiene un contenido económico real diferente del ahorro fiscal⁵³. Sin embargo, es responsabilidad del contribuyente demostrar la existencia de una sustancia económica de la operación que no sea el mero ahorro fiscal, todo a la luz del alcance de los derechos constitucionalmente protegidos de la libertad de empresa y de la iniciativa económica, con arreglo al art. 42 de la Constitución⁵⁴, y del derecho de defensa, relativo al art. 24 de la Constitución.

Aplicando el principio de proporcionalidad, la administración tributaria debería aportar, necesariamente, pruebas documentales del predominio de las finalidades de ahorro fiscal y/o valerse de pruebas presuntivas, salvo prueba en contrario efectivamente posible⁵⁵.

Por tanto, el principio del abuso de derecho se debe aplicar con precaución⁵⁶, siendo necesario encontrar una línea justa de demarcación, representada por el canon interpretativo de proporcionalidad entre la planificación fiscal excesivamente agresiva y la elección de las formas jurídicas, sobre todo cuando se trata de actividades de las empresas.

La referencia a válidos motivos económicos, a diferencia de las razones y de los objetivos que presentan una naturaleza subjetiva, debe caracterizar objetivamente la investigación sobre la base de la presencia de causas justificativas de las operaciones realizadas. Por tanto, las razones económicas juegan un papel central, ya que manifiestan una actitud hacia la contribución por parte de una determinada operación (o caso)⁵⁷.

52 Para una confrontación con el ordenamiento español, véase M. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, *Normas tributarias anti-abuso y carga de la prueba en el derecho tributario español*, en RTDT, n. 3/2012, pp. 708. La autora señala, en particular, que si la administración tributaria sostiene la impropiedad o artificialidad del negocio, tiene que demostrar que los actos o transacciones no tienen motivos económicos o judiciales válidos distintos del mero ahorro fiscal. Nos preguntamos, esencialmente, en qué medida, entonces, el contribuyente debe presentar una contraprueba o si se determina una inversión de la carga de la prueba.

53 Cfr. sentencia del 11 de diciembre de 2013, n. 27679 del Tribunal Supremo – Sección Tributaria.

54 Nuestra Constitución, en efecto, no prevé normas sobre los modos de comportamiento, dentro de las iniciativas económicas, sino que se limita únicamente a garantizar, en general, la libertad de la "iniciativa" económica que nunca debe llevarse a cabo en contraste con la utilidad social, que, incluso, debe ser dirigida y coordinada solo para fines sociales. Básicamente, la libertad de iniciativa no significa libertad absoluta, en el sentido de que cada uno puede actuar arbitrariamente, dado que siempre hay que considerar permitidas las restricciones apropiadas cuando la iniciativa en sí contrasta con la utilidad y los fines sociales, en particular, cuando las consecuencias sociales también están sujetas a especial protección constitucional, como en el caso de la aplicación de la integridad de los ingresos fiscales y del respeto de la norma de obligación de contribución tributaria en función de la capacidad contributiva de las personas (artículo 53, párrafo 1, de la Constitución). Así, Cass. n. 23635 del 15 de septiembre de 2008.

55 Cfr., V. FICARI, Clausola antielusiva e articolo 53 della Costituzione, en Rass. Trib., 2009, 2, p. 400.

56 Sobre el tema repárese en las observaciones de E. Simon Acosta, *Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias*, cit. p.833 "si la norma general que regula la potestad de extender la ley está construida de forma que se reduzca suficientemente la discrecionalidad administrativa, podremos considerar que se han satisfecho en la medida de lo razonable la exigencias de tipicidad legal. Se podrán crear hechos imposables por la Administración o el juez, pero dentro de límites que salvaguarden la seguridad jurídica de los ciudadanos".

57 Sobre este tema: G. FALSITTA, L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali, en *Elusione ed abuso del diritto tributario*, (ed.) G. Maisto, Milano, 2009, p. 16; G. Zizzo, Ragioni economiche e scopi fiscali nella clausola anti-elusione, en Rass. Trib., 2008, 1.

De ello, se desprende que la estricta identificación de las características de una conducta abusiva es fundamental para evitar una aplicación extremadamente expansiva de la prohibición del abuso, incluso más allá de los límites que integran la figura, lo que implicaría entrar en contradicción con el principio de proporcionalidad.

Como demostración de ello, es interesante señalar que el Tribunal Administrativo Económico Central, con resolución del 12 de marzo de 2008, ha reconocido que el art. 15 LGT debe aplicarse en circunstancias excepcionales, colocándose dicha norma como último recurso frente a otros métodos de estimación, debiendo, pues, interpretarse restrictivamente, habida cuenta del carácter excepcional de las funciones y de los poderes que dicha norma confiere a la administración tributaria.

La proporcionalidad, en conclusión, junto con los valores de eficiencia y justicia distributiva, deberá ser supervisada siempre y constantemente por medio de una rigurosa metodología de interpretación.

4. Evaluación de prácticas abusivas y procedimientos con carácter contradictorio para garantizar la proporcionalidad

La valoración de las prácticas abusivas implica, en todos los sectores del ordenamiento tributario, el ejercicio de una amplia y compleja actividad estimativa, especialmente en relación con las válidas razones económicas, que se realiza, generalmente, a través de la utilización de presunciones simplemente legales (o simplicísimas), que, como tales, implican márgenes de error en la determinación de la base imponible que se somete a tributación⁵⁸.

En particular, en las estimaciones de tipo presuntivas, el contradictorio representa un elemento esencial e imprescindible del justo procedimiento, ya que es la forma más efectiva para consentir una necesaria adaptación de las presunciones a la realidad concreta de la renta objeto de estimación acorde con el principio de proporcionalidad⁵⁹.

En Italia, después de la declaración de la jurisprudencia de un principio general de prohibición del abuso en materia fiscal, se le planteó a la doctrina y a la jurisprudencia la cuestión de la extensión de las garantías procesales contenidas en el art. 37-bis del Decreto Presidencial n. 600/73 a los procedimientos para la rectificación por abuso⁶⁰.

58 Cfr. P. Russo, L'onere probatorio in ipotesi di "abuso del diritto" alla luce dei principi elaborati in sede giurisprudenziale, en Fisco, 2012, p. 1301.

59 Al respecto, remitimos a "L'osservanza del principio di proporzionalità UE nell'individuazione di criteri presuntivi ragionevoli", en Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2013, 2.

60 Cfr., L. Tosi, Gli aspetti procedurali nell'applicazione delle norme antielusive, en Corr. Trib., 2006, p. 3119.

De hecho, tenemos un procedimiento especial que incluye un contradictorio, regido por la ley, y un procedimiento general que no tiene ninguna disposición específica al respecto⁶¹.

En conclusión, por el momento, en el ordenamiento tributario italiano, existe un principio general anti-abuso, fundado, en algunos casos, en una norma, en otros, en un principio general comunitario y, en otros aún, en el principio de capacidad contributiva. Se espera, precisamente con base en dicho principio general, que haya un solo procedimiento para verificar el abuso, con la misma garantía para todos los contribuyentes⁶². Más específicamente, es imprescindible introducir el principio de contradicción para equilibrar la detección del abuso y garantizar la proporcionalidad.

El ordenamiento español dispone de un procedimiento *específico* – especial respecto a las normas comunes de liquidación – para la aplicación del art. 15 de la Ley General Tributaria, lo que confirma su carácter de norma especial para cuya aplicación se requiere, por tanto, la máxima cautela.

Sobre la base de la referencia contenida en el párrafo 2 del art. 15, de hecho, se aplica el procedimiento específico previsto por el art. 159 de la Ley General Tributaria, en virtud del cual la aplicación de la cláusula anti-elusión está sujeta, por una parte, a la activación de un debate concreto entre las autoridades fiscales y los contribuyentes y, por otra, a la obtención, por parte de la administración tributaria, de un dictamen favorable (vinculante) emitido por una especial Comisión consultiva.

En la práctica, si la administración tributaria considera que subsisten las condiciones para la aplicación del art. 15 de la Ley General Tributaria, informará al contribuyente concediéndole 15 días para presentar alegaciones y documentos; si, a pesar de las alegaciones y documentos aportados por el contribuyente, la Administración considera fundada la aplicación del art. 15, esta última está obligada a remitir el expediente a la Comisión consultiva antes mencionada, la cual, en un plazo de tres meses (prorrogables) debe emitir un parecer sobre la aplicabilidad al caso en cuestión del art. 15.

Por consiguiente, los pasos procesales requeridos por el sistema fiscal español hacen, sin duda, que sea más gravosa para Administración la aplicación de la cláusula anti-elusiva general que, por todo lo dicho, podría preferir

61 Se ha defendido, cfr. E. MARELLO, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, en *Giur. It.*, 2010, 7, que conceder al contribuyente un derecho al contradictorio, incluso en los casos de abuso, es algo muy diferente a considerar aplicable el procedimiento dictado por el art. 37-bis, dado que una extensión "procedimental" del artículo 37-bis a la contestación de cualquier comportamiento abusivo sería poco satisfactoria, desde el momento en que la redacción de la disposición crea una norma de aplicación taxativa, con la consiguiente limitación del campo aplicativo del correspondiente procedimiento.

Con la decisión 24739/2013, el Tribunal Supremo ha planteado la cuestión de la legitimidad constitucional del apartado 4 del mencionado artículo 37-bis, donde se prevé la improcedencia de las liquidaciones en el caso de que se hayan emitido antes del vencimiento de sesenta días desde la solicitud al contribuyente de explicaciones por escrito con respecto a la operación elusiva impugnada. En la disposición se ha hecho hincapié sobre el carácter especial que caracteriza el caso *ex art. 37-bis* del Decreto Presidencial n. 600/73 respecto al más general del llamado abuso del derecho (Cass. Sez. Trib. n. 12042 de 2009). En ambos casos, según los jueces, el fundamento de la recuperación está constituido por una ventaja fiscal que, por falta de causa económica, se convierte en indebido. Sin embargo, incoherentemente, solo para aplicar la lucha anti-elusión de conformidad con el art. 37-bis del Decreto Presidencial n. 600/1973, la ley obliga a que las formas de estimación contradictorias deban ser seguidas *sub poena nullitatis*. Por añadidura, lo que aumenta la incongruencia de la medida, se debe reconocer que existen otras normas que, en la interpretación común, permitan la inoponibilidad de negocios elusivos, pero sin que haya una análoga previsión de nulidad por falta de formas en los procedimientos de carácter contradictorio.

62 G. MARONGIU, *Abuso del diritto, poteri di accertamento e principio di legalità*, en *Corr. Trib.*, 2009, p. 3631.

la utilización de otras instituciones alternativas para proceder al control de conductas elusivas⁶³. Dicha elección que la administración tributaria debe efectuar tendría que estar llamada al principio de proporcionalidad.



63 Cfr. V. RUIZ ALMENDRAL, El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario, Navarra, 2006, p. 142.