

# DECLARACIÓN DE FRAUDE DE LEY DE UNA OPERACIÓN REALIZADA EN UN EJERCICIO PRESCRITO

**Análisis de la RTEAC de 11 de septiembre de 2014, R. G. 5852/2011**

**Javier Bas Soria**

*Doctor en Derecho  
Inspector de Hacienda del Estado*

## I. SUPUESTO DE HECHO

Se examina en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 11 de septiembre de 2014 (NFJ055377) que vamos a comentar la regularidad de las liquidaciones practicadas a un grupo fiscal como consecuencia de la declaración de fraude de ley en una operación de reestructuración.

A grandes rasgos la operación de reestructuración realizada es la siguiente:

- La sociedad A era una entidad residente y con una actividad económica en España, participada en un 100% por una sociedad británica, X UK, que, a su vez, está participada por otra entidad británica, Y Europe.
- En 2002 se constituyó una sociedad limitada española, sociedad B, que va a operar como *sub-holding* del grupo en España, y participada un 100% por Y Europe.
- En diciembre de ese año, B adquiere el 75% de las participaciones de la sociedad A a la sociedad británica X UK por 60 millones de euros, aplazándose el pago cinco años, prorrogables durante otros cinco meses, y devengándose un interés fijo de 7% anual, pagadero trimestralmente.
- Con la misma fecha, el 25% restante de las participaciones de la sociedad A se adquiere por Y Europe a la sociedad británica X UK por 20 millones de euros. Además se amplía el capital la sociedad B, siendo suscrita íntegramente esta ampliación por su socio único, Y Europe, mediante la aportación del 25% de las acciones de la sociedad A adquirido.
- El derecho de crédito que ostentaba X UK contra la sociedad B se cede, dos días después de los acuerdos anteriores, entre las empresas del grupo residentes en Gran Bretaña como dividendo en especie, hasta residenciarse en la cabecera del grupo.

Como consecuencia de todos los hechos descritos, la sociedad B, de nueva constitución, ha satisfecho unos intereses por la compra de las acciones de la sociedad A que han sido considerados como gastos deducibles del grupo.

Previa declaración por Acuerdo del Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid de declaración de concurrencia de fraude de ley tributaria en relación con la sociedad B, como sociedad dominante del grupo consolidado, se practicó liquidación en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los *ejercicios 2004, 2005 y 2007 a 2010*, en la que se consideró que no eran deducibles los gastos financieros satisfechos por la sociedad B, cabecera del grupo en España, derivados del endeudamiento soportado *como consecuencia de la adquisición en el año 2002 de las participaciones de la sociedad A*.

## II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

### 1. CUESTIONES PLANTEADAS ANTE EL TRIBUNAL

Las cuestiones que se plantean por el recurrente en la reclamación que ahora estudiamos son, en esencia, las siguientes:

- Prescripción del derecho a liquidar, ya que las operaciones que han sido declaradas en fraude de ley se realizaron en 2002 y los periodos objeto de comprobación son, como hemos visto, 2004, 2005 y 2007 a 2010.
- Inexistencia de fraude de ley, pues no se da el presupuesto para ello, en una operación existen norma de cobertura y norma defraudada, siendo además una operación con motivación económica propia distinta del mero ahorro fiscal.
- Existencia de una norma antifraude específica en relación con los intereses con partes vinculadas [la norma de subcapitalización del art. 20 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), previo a su modificación por la limitación de los intereses financieros] que impide aplicar una norma general antielusión como es el fraude de ley.
- Incompatibilidad de la declaración de fraude de ley con el Derecho comunitario y los convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

### 2. RESPUESTA DEL TEAC

#### 2.1. Prescripción

La cuestión capital que se plantea en esta resolución es la posibilidad de declarar el fraude de ley en relación con un ejercicio que no ha sido objeto de la comprobación y corregir sus consecuencias jurídicas en relación con los ejercicios posteriores en los que estas se manifiestan.

La respuesta del TEAC es que efectivamente puede regularizarse un caso como el controvertido. El razonamiento que sigue para ello es que, a pesar de no estarse comprobando el ejercicio

2002, en el que se realizaron las operaciones en fraude de ley, la Administración no pudo tener conocimiento de los elementos de juicio necesarios para constatar la existencia de dicho fraude hasta el año 2004, en el que comenzaron a pagarse los intereses por la sociedad A y se incluyeron los mismos como gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades; y el ejercicio 2004, sin embargo, ha sido objeto de comprobación. Por consiguiente, considera que en el año 2002, con la información disponible, no pudo iniciarse sin más un expediente de fraude de ley, ya que hubiera resultado falto de fundamento, y que este solo pudo iniciarse a partir de 2004.

Un aspecto destacable de este pronunciamiento del TEAC es precisamente aquello que la propia resolución advierte en relación con los criterios del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional con los que parece entrar en colisión:

- Entiende el TEAC que el supuesto de hecho es diferente a la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo expresada en las Sentencias de 4 de noviembre de 2013 (NFJ052680) y de 6 de marzo de 2014 (NFJ053959), pues en estos casos existía un pronunciamiento previo de la Inspección (acta de conformidad) referida al ejercicio en el que se realizaron las operaciones respecto de las cuales se declara posteriormente el fraude de ley.
- Reconoce que, sin embargo, es conocedor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 (NFJ054784) en donde se señala que «no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración».
- Finalmente declara que precisamente se mantiene este criterio pues existen otros casos equiparables en los que la Audiencia Nacional ha entendido que había prescrito el derecho a declarar el fraude de ley y que se han sometido en recurso de casación al Tribunal Supremo, encontrándose pendientes de resolución, por lo que por coherencia se mantiene el mismo criterio en tanto el citado Tribunal Supremo sienta jurisprudencia reiterada sobre la cuestión.

## 2.2. Fraude de ley

La siguiente cuestión que se suscitaba era de carácter eminentemente dogmático. El fraude de ley requiere la existencia de una norma a cuyo amparo se realiza la conducta (norma de cobertura) con la finalidad de superar una prohibición o de lograr un objetivo contrario a otra norma (norma defraudada). En el caso que se planteaba el recurrente afirmaba que no existía ni una norma concreta defraudada ni una norma concreta de cobertura.

El TEAC afirma, apoyándose tanto en la jurisprudencia del Tribunal Supremo como de la Audiencia Nacional, que el concepto de fraude de ley en el ámbito tributario es más amplio, por la pro-

pia complejidad de las operaciones tributarias arbitradas con una finalidad defraudatoria: la conducta constitutiva del fraude de ley puede ser una vulneración que no se refiera a una norma concreta sino al orden jurídico en su conjunto. Ello se puede traducir en un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu.

En el presente caso, el TEAC confirma que normas de cobertura son tanto el artículo 10 del TRLIS, que permite la deducibilidad fiscal del gasto financiero registrado en contabilidad, al no existir norma fiscal que lo exceptúe con carácter general, como el artículo 20 del TRLIS, que establece una norma antifraude específica limitativa del endeudamiento con partes vinculadas –subcapitalización– y que aparentemente se respeta; siendo la norma defraudada el artículo 4 del TRLIS y el propio artículo 10 del TRLIS, que prevén el gravamen de la renta real del periodo por el Impuesto sobre Sociedades, o lo que es lo mismo, que se está vulnerando la finalidad general del impuesto. Confirma además el TEAC la particularidad de que el artículo 10 del TRLIS sea, al propio tiempo, norma de cobertura y norma defraudada.

### **2.3. Posible conflicto con la norma de subcapitalización**

Otra cuestión relevante que planteaba el expediente es si ante la existencia de una norma especial antifraude, que se ha respetado escrupulosamente (mediante la aportación a los fondos propios de la sociedad B del 25 % del capital de la sociedad A y la financiación de la adquisición directa por parte de la sociedad B del 75 %, de forma que los fondos ajenos no superen en más de tres veces los fondos propios), puede la Administración acudir a la aplicación de una norma general antielusión como es el fraude de ley.

El TEAC ciertamente resuelve esta cuestión sin un pronunciamiento claro, ya que simplemente declara que la previsión del artículo 20 del TRLIS parte del supuesto de que las necesidades de financiación sean reales, lo que entiende que no sucede en el caso que nos ocupa, ya que no es una operación de financiación real para las actividades corrientes o las inversiones productivas de la prestataria, sino como consecuencia de operaciones de reordenación societaria realizadas con la única finalidad de generar dichos gastos y obtener con ello una menor tributación.

### **2.4. Conflicto con el Derecho comunitario y con el Convenio de Doble Imposición con Gran Bretaña**

Las últimas e interesantes cuestiones que se suscitaban eran las relativas a la «legalidad internacional» de las cláusulas generales antifraude.

En lo que al marco comunitario se refiere, se invoca por el TEAC, de forma genérica, la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), contrario al abuso del propio derecho por los particulares frente a la Administración, y el reconocimiento de la aplicabilidad de

estas cláusulas antiabuso generales en normas no vinculantes comunitarias tales como el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo – Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países», aprobado por unanimidad del Pleno de 17 y 18 de septiembre de 2008 y en la Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre planificación fiscal agresiva.

En cuanto al Convenio de Doble Imposición se niega la existencia de tal conflicto al considerar que el fraude de ley declarado se proyecta exclusivamente sobre una cuestión interna, como se demuestra por el hecho que tanto la norma defraudada como la norma de cobertura sean normas internas y que en ningún caso esté afectado el Convenio.

### III. JUICIO CRÍTICO

#### 1. LA PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR DEL EJERCICIO EN EL QUE SE PRODUJO LA OPERACIÓN QUE SE DECLARA REALIZADA EN FRAUDE DE LEY

La propia resolución del TEAC reconoce que, al menos en apariencia, entra en conflicto con una línea constante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Defiende su criterio el TEAC, por una parte, separando el supuesto de hecho que concurre en esta resolución con los supuestos de hecho contemplados en las Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, recurso de casación 3262/2012 (NFJ052680) y de 6 de marzo de 2014, recurso de casación n.º 2171/2012 (NFJ055377), pues en dichos asuntos había existido una actuación previa de comprobación administrativa del ejercicio en el que se había producido el hecho que posteriormente se consideraba constitutivo de fraude de ley. En esas actuaciones, sin embargo, no se había apreciado irregularidad alguna. El elemento fundamental en el que basaba su juicio el Tribunal Supremo era la doctrina de los actos propios, considerando que habiéndose producido un acto previo en la comprobación del año en el que se produjo el hecho supuestamente constitutivo de fraude de ley y habiendo estimado regular el comportamiento del contribuyente, la Administración quedaba vinculada por ese primer juicio y no podía modificarse en ejercicios posteriores cuando ya había prescrito el derecho a comprobar el año de origen. Así se pronuncia en la Sentencia de 4 de noviembre de 2013:

«De esa doctrina se obtiene que, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la

ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.»

Por otro lado, el TEAC declara conocer la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 [recurso de casación n.º 581/2013 (NFJ054784)] en donde se señala que «no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración». El supuesto de hecho en esta sentencia es virtualmente idéntico al que ahora estudiamos, pero al presentarse aislada, parece considerar el TEAC que, al no ser jurisprudencia reiterada, no resulta obligatorio su seguimiento.

Si esto fuera todo lo que aporta la resolución consideraríamos que no merece el presente estudio. La importancia de esta resolución radica, al menos en este conflictivo punto, en que el TEAC construye una nueva doctrina sobre la que no se ha pronunciado, al menos de forma definitiva, el Tribunal Supremo.

Considera el TEAC que en el presente caso la Administración no pudo actuar en el año en el que se realizó la operación en fraude de ley, pues no se disponía aun de los datos que iban a permitir «encender las alertas» sobre la existencia del fraude (no se había comenzado a satisfacer los gastos financieros que mostraban que la operación se había generado con la única finalidad de erosionar las bases fiscales en España) y aun en el caso en el que se hubiera instruido el expediente de fraude de ley no se hubieran dispuesto de los elementos de prueba necesarios para acreditar la existencia del mismo. Es solo a partir del primero de los ejercicios comprobados, en el que se comienzan a satisfacer los gastos financieros, que se dispone de todos los elementos necesarios para declarar el fraude de ley.

Esta idea entronca con doctrinas jurisprudenciales asentadas, como la relativa a la espera a la perfección de las convenciones para exigir sus plenos efectos fiscales [doctrina que se ha utilizado en beneficio del contribuyente, por ejemplo, en el caso de quitas y esperas concursales, considerando que procede imputar el beneficio de la quita en la misma proporción que se van satisfaciendo los importes respectivos de la espera, consagrada en Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 2011 (NFJ045282) y de 28 de marzo de 2012 (NFJ047107), y que han inspirado el actual art. 19.14 del TRLIS] o la doctrina de la *actio nata*.

Ciertamente, aunque como decimos, este argumento se desarrolla en la resolución que ahora estudiamos, ya se planteó, de forma conjunta con otros razonamientos, para amparar la casación

promovida contra Sentencia dictada el 24 de enero de 2013 (NFJ049861) por la Audiencia Nacional, resuelta por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de julio de 2014. Así, señala esta sentencia del Tribunal Supremo, que el Abogado del Estado defendía que la facultad de declarar la existencia de fraude de ley no prescribe y se extiende a cualquier periodo impositivo en el que hayan tenido lugar hechos o en el que consten datos con proyección a efectos fiscales en ejercicios no prescritos; fundándose para ello en los siguientes razonamientos:

- El ejercicio 1998 no fue inspeccionado y, por tanto, la Administración no pudo tener conocimiento, en su opinión, de las operaciones de reestructuración llevadas a cabo.
- La Administración está obligada, por el artículo 103.1 de la Constitución, a actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho por lo que no puede tolerar una situación de –presunto– fraude de ley.
- La falta de recursos de la Administración imposibilita la inspección de cada año a las empresas que operan en España.
- **Es la única solución lógica en los casos en que los efectos ventajosos se producen en ejercicios distintos a aquel en que tuvieron lugar las operaciones declaradas en fraude de ley.**
- El artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, habilitan a la Administración para ello, sin dejar de reconocer expresamente que la Ley General Tributaria ahora vigente y sus artículos 70.3 y 106.4 no resultan aplicables *ratione temporis* al caso que nos ocupa.
- Esta postura se ve respaldada por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo.

Como se ve, el argumento, clave en la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014, forma parte de una línea argumental compleja en las alegaciones del Abogado del Estado, siendo, a nuestro juicio, totalmente diferentes el punto de destino de la argumentación: el TEAC acepta la prescriptibilidad de la acción para declarar el fraude de ley, si bien difiere el momento de inicio de la prescripción al perfeccionamiento de las operaciones celebradas en fraude de ley; mientras que la argumentación del Abogado del Estado, al menos tal y como son percibidas por el Tribunal Supremo, se dirigen a defender la imprescriptibilidad de la acción para comprobar las operaciones en fraude de ley.

A nuestro juicio, la doctrina del TEAC resulta acertada, al menos desde el punto de vista deontológico. No estamos afirmando, con ello, que sea aplicable en el presente caso, si no que desde un punto de vista epistemológico resulta indudable que una operación realizada en fraude de ley no puede ser valorada como tal sino a partir del momento en el que se han desplegado sus efectos.

Creemos que en el presente caso la aplicación de este criterio choca con dos obstáculos fundamentales. El primero es que sea el órgano revisor el que ha postulado que el perfecciona-

miento del fraude de ley se produce en este caso en el ejercicio objeto de declaración del fraude. A nuestro juicio, esta fundamentación muestra otra vez la difícil convivencia de los límites de la función revisora, que impiden que el órgano revisor supla aquello que la Administración no ha realizado, con el principio de *iura novit curia*, encontrándose en este caso en el límite de lo razonable. Sin duda alguna, sería totalmente diferente si la Administración hubiera fundado en este hecho la declaración de fraude de ley en el ejercicio en el que la realiza.

El segundo escollo estriba en que, a pesar de tratarse de una cuestión más en la línea argumental del Abogado del Estado, el Tribunal Supremo parece considerar en su Sentencia de 4 de julio de 2014, que, como hemos dicho, se ha producido en un supuesto de hecho prácticamente idéntico al que ahora nos ocupa, que la perfección del fraude de ley no se encuentra diferida a un ejercicio posterior. Así lo entendemos de la siguiente manifestación del Tribunal Supremo:

«Si se observa la operación de adquisición de HEWLETT-PACKARD ESPAÑA, SA y su financiación, fácilmente se advierte que fueron negocios jurídicos celebrados en 1998 que, como se ha expuesto, no fue objeto de comprobación por la Administración. Siendo ello así, no cabe considerar que el fraude de ley se habría producido en ejercicios posteriores a la concertación de tales negocios (ejercicios 2002 a 2004), por hechos no sobrevenidos sino presentes en el referido periodo.»

Podemos concluir cuanto hemos expuesto afirmando que no creemos que la batalla en esta cuestión se encuentre definitivamente cerrada, ni mucho menos, aunque parece que algún jugador tiene las cartas marcadas para acabar venciendo en este interesantísimo debate jurídico; no en vano el proyecto de ley de reforma de la Ley General Tributaria (LGT) que se encuentra en estos momentos en tramitación parlamentaria contiene un artículo 66 bis, que ya ha sido criticado con razón por la doctrina, que establece la imprescriptibilidad del derecho a comprobar elementos de la obligación tributaria con eficacia en ejercicios no prescritos; dicho sea con todo el debido respeto por quien este artículo firma, funcionario al servicio del Ministerio de Hacienda.

## 2. LA APLICACIÓN DEL FRAUDE DE LEY

Una vez superado el escollo de la prescripción, no parece que existan grandes dudas jurisprudenciales sobre la concurrencia de un supuesto de fraude de ley. De hecho, como recoge la resolución del TEAC, en supuestos equiparables se ha entendido que concurría el fraude de ley.

Quizá lo que resulta más interesante, a nuestro juicio, se encuentra implícito en la resolución, aunque no se dice de forma explícita. La LGT contempla tres cláusulas generales antiabuso, entendiendo como tales aquellas que actúan frente a todos y en todos los tributos, siempre a posteriori, para revisar y corregir la conducta del contribuyente que ha excedido, mediante el abuso del derecho, los límites marcados por la legislación; por oposición a las cláusulas específicas antiabuso, en la que el legislador disciplina una determinada conducta del contribuyente, marcando un cauce de actuación determinado al contribuyente.

Las cláusulas generales son la calificación administrativa de los hechos y actos realizados, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación, cuyo objeto no es sino corregir lo actuado para evitar calificaciones o «disfraces» abusivos del contribuyente, sin más consecuencia que la aplicación de la norma procedente para los hechos realmente acontecidos.

Estas tres cláusulas generales se aplican en una realidad compleja y donde la actuación de los contribuyentes y la propia revisión administrativa la convierten en algo aún más complejo. Sin embargo, al existir estas y no otras, la actividad administrativa acaba necesariamente reconduciendo la actuación del contribuyente a uno de estos cauces, lo que ha determinado que sus linderos se hayan visto forzados más lejos del que tienen las figuras civiles equivalentes que les dieron carta de naturaleza. Baste comparar la extensa relación de negocios jurídicos irregulares que contiene cualquier manual de Derecho civil con las que tiene un manual de Derecho tributario para comprender que cualquiera de los negocios irregulares de los civilistas, y aun otros propios por el diferente carácter de la norma civil frente a la tributaria, van a acabar calificados, cuando se entienda que tienen una finalidad de forzar o doblar la tributación que hubiera sido normal, en estas tres calificaciones.

Así lo reconoce, como decíamos implícitamente, la resolución del TEAC cuando constata lo siguiente: «En este sentido es igualmente ilustrativa la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002, que aporta otro dato de relevancia para el análisis, toda vez que, atendiendo a la cada vez mayor complejidad de los esquemas defraudatorios (y era notable en el caso allí resuelto), hace referencia a que el resultado contrario (norma defraudada), que la conducta constitutiva del fraude de ley produce, puede serlo a una norma concreta o al orden jurídico en su conjunto».

No es diferente la solución que se adopta cuando se trata de analizar la convivencia de las cláusulas generales antifraude con las específicas. Si bien en este caso se resuelve esta convivencia bajo una inaplicabilidad de la cláusula específica que precisamente permite la entrada a la cláusula general [«Reiteradamente ha señalado la Audiencia Nacional, en supuestos similares al ahora enjuiciado (Sentencia de 16 de diciembre de 2013, recurso n.º 17/2010 y Sentencia de 22 de mayo de 2014, recurso 78/2011 (NFJ055755), entre otras, que confirman resoluciones de este TEAC), que la norma de subcapitalización parte del supuesto de que las necesidades de financiación sean reales, lo que no ocurre en el supuesto que se examina)], el propio TEAC destaca que esta convivencia es perfectamente posible y que las cláusulas generales pueden acudir a llenar los huecos que deja la letra de la ley en las cláusulas específicas, invocando la jurisprudencia de la Audiencia Nacional en un tema tan espinoso como el de los precios de transferencia: «A este respecto la citada sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de diciembre de 2013, referida a un caso similar al aquí analizado, manifiesta que "la Sala ratifica el criterio de la Administración en cuanto recuerda que no estamos ante un problema de precios de transferencia, por lo que no resulta de aplicación el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, que el expediente no versa sobre precios de transferencia queda claro desde el momento en que el objeto de la discusión es la validez o licitud del conjunto de las operaciones realizadas, y no si su valoración es adecuada o no, razón por la cual no se entiende aplicable el artículo 16 que regula qué normas deben seguirse para valorar las operaciones vinculadas. En efecto, lo que se discute no es una cuestión de valoración de operaciones, sino la cuestión previa de determinación de la renta

cuya obtención constituye el hecho imponible, de forma que nos encontramos ante un supuesto en que se pretende hacer valer la obtención de una renta negativa, 'artificialmente' generada a través del entramado que se enjuicia, a fin de que la obtención de una renta positiva obtenida por la entidad operativa del grupo en España quede sin tributar en contra del espíritu de las normas que, en palabras del TC, constituyen las vías ofrecidas por las propias normas tributarias"».

Una última cuestión interesante se planteaba con la convivencia de la cláusula antiabuso que es el fraude de ley con los marcos normativos internacionales del Convenio de Doble Imposición o el Derecho comunitario.

No dedica gran comentario a esta cuestión el TEAC. Debemos constatar que son, efectivamente, cuestiones esencialmente cerradas.

Efectivamente, tanto la jurisprudencia del TJUE [expresada en Sentencias tales como caso *Leur-Bloem*, de 17 de julio de 1997 (NFJ005725); caso *Lankhorst-Hohorst*, de 12 de diciembre de 2002 (NFJ013286); o caso *Cadbury-Schweppes*, de 12 de septiembre de 2006 (NFJ023535)] que se ha pronunciado a favor de las cláusulas antiabuso, siempre que no se enfrenten con las libertades comunitarias por disponer un trato más perjudicial para los no residentes que para los residentes; como actos no obligatorios de las instituciones comunitarias (la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 2007 titulada «Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa, dentro de la UE y en relación con terceros países» en la que se propone el establecimiento de reglas antiabuso, acordados los principios sentados por el TJUE, o la recomendación de la Comisión de diciembre de 2012, sobre Planificación Fiscal Agresiva, en la que requiere a los Estados miembros para que adopten una medida antiabuso de carácter general que sea común a todos ellos y para que dichos Estados, además, adopten medidas internas y convencionales que eviten situaciones de no imposición en el ámbito de operaciones comerciales internacionales) apoyan la validez de las medidas generales antiabuso en el ámbito comunitario.

Tampoco los Convenios de Doble Imposición parecen un obstáculo al uso de las cláusulas antiabuso internas. Realmente nada dice el TEAC, más allá de afirmarlo con rotundidad en su resolución, pero efectivamente así se deduce, entre otros, del comentario número 7.1 al artículo 1 del modelo de convenio, que dice:

«Los contribuyentes pueden tener la tentación de hacer un uso abusivo de la legislación tributaria aprovechando las diferencias legislativas de los países. Estas maniobras pueden ser reprimidas mediante disposiciones o reglas jurisprudenciales que forman parte de la legislación nacional de los Estados en cuestión. Estos últimos difícilmente pues aceptarán disposiciones en sus convenios bilaterales de doble imposición que permitan operaciones abusivas que, por otra parte, serán reprimidas por las disposiciones y reglas sobre esta clase de transacciones existentes en su legislación interna. Además, no desearán aplicar sus convenios bilaterales de forma que produzcan tal efecto.»