

La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal

OLGA CARRERAS MANERO
SABINA DE MIGUEL ARIAS
(Universidad de Zaragoza)

1. INTRODUCCIÓN

El objeto de la presente comunicación consistirá en estudiar las líneas generales seguidas, hasta el instante actual, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea –en adelante, TJUE– en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal adoptadas por los Estados miembros –en concreto, con las cláusulas antiabuso–.

A este respecto, debe señalarse que como consecuencia de la incorporación de España a la Unión Europea el Derecho comunitario ha sido asumido por nuestro ordenamiento interno, debiéndose asegurar tanto el respeto de aquél, como la *homogeneidad* en su aplicación¹.

A estos efectos, y en lo que concierne al ámbito tributario, cabe destacar que resultó preciso, desde un primer instante, la *armonización* de las normativas tributarias debido al proceso de integración económica y monetaria de los diversos Estados miembros², siendo necesaria aquella “para evitar que las disparidades fiscales obstaculicen la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales”³. Ahora bien, dicha armonización no ha implicado la unificación de los sistemas tributarios nacionales, sino que la misma presenta un marcado *carácter instrumental y dinámico*, en la medida que contribuye a alcanzar los fines de la Unión⁴, los cuales aparecen recogidos en el artículo 3 del Tratado de la Unión Europea –en adelante, TUE–⁵.

De este modo, y a raíz de la creación, en su momento, del mercado común, se configuraron y protegieron las denominadas *libertades comunitarias* en los distintos Tratados constitutivos de la Unión⁶, las cuales constituyen uno de los pilares fundamentales del Derecho comunitario, aunque las mismas no inciden, de forma directa, en la conformación de los sistemas tributarios nacionales; no obstante lo anterior, el TJUE ha venido a proteger su contenido y a evitar discriminaciones fiscales en relación con las mencionadas libertades⁷.

¹ GARCÍA PRATS, F. A.: “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *RDFHP*, núm. 259, 2001, pág. 263.

² VILLAR EZCURRA, M.: “La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario”, *RDFHP*, núm. 252, 1999, pág. 448.

³ VILLAR EZCURRA, M.: “Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario”, *CT*, núm. 100, 2001, pág. 44.

⁴ VILLAR EZCURRA, M.: “La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario”, *op. cit.*, pág. 450. Por su parte, GARCÍA PRATS [“Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero”, *RDFHP*, núm. 260, 2001, pág. 554] ha afirmado que las medidas armonizadoras son mecanismos al servicio de los objetivos comunitarios.

⁵ En cuyo apartado segundo se indica que: “La Unión ofrecerá a sus ciudadanos un espacio de libertad, seguridad y justicia sin fronteras interiores, en el que esté garantizada la libre circulación de personas conjuntamente con medidas adecuadas en materia de control de las fronteras exteriores, asilo, inmigración y de prevención y lucha contra la delincuencia.”

⁶ Artículos 45 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea –en adelante, TFUE– (antiguos arts. 39 y siguientes del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea –en adelante, TCE–).

⁷ GARCÍA PRATS, F. A.: “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero”, *op. cit.*, pág. 535. En este sentido, BARREIRO CARRIL (“Incidencia del principio comunitario de no discriminación y de las libertades fundamentales en el Ordenamiento tributario interno de los Estados miembros de la UE”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, Documentos IEF*, núm. 2, 2009, pág. 81) ha indicado que las libertades comunitarias no son más que una proyección específica del principio de no discriminación.

A este respecto, y como es bien sabido, a través de la jurisprudencia del TJUE dichas libertades han sufrido una importante transformación⁸, hasta el punto de que puede hablarse de la existencia de auténticos *derechos subjetivos* invocables ante los Estados miembros⁹.

Siendo esto así, debe tenerse en cuenta que la legislación de los referidos territorios no puede suponer una restricción al ejercicio de las libertades comunitarias; no obstante, dicha afirmación no implica que los Estados miembros no puedan establecer medidas tendentes a prevenir la elusión fiscal, sino todo lo contrario, puesto que no cabe emplear de forma abusiva las citadas libertades por parte de los agentes económicos¹⁰.

De acuerdo con ello, resulta fundamental examinar aquellas medidas contra el fraude fiscal y determinar su compatibilidad con el Derecho comunitario, labor ésta que requiere un análisis a través de la jurisprudencia emanada por el TJUE, dado que la misma constituye una pieza esencial en esta materia. A estos efectos, cabe señalar que, en sede del ordenamiento jurídico patrio, se recogen tanto cláusulas antiabuso de carácter general –en concreto, en los arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT)–¹¹, como cláusulas especiales en el seno de la normativa reguladora de los distintos impuestos, sobre las cuales tiene efectos la jurisprudencia del citado Tribunal cuando se aplican a ámbitos cubiertos por el Derecho comunitario¹².

2. LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO PARA LA PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

2.1. Ideas generales

Tal y como ha venido señalándose, el abuso de las libertades comunitarias trata de evitar la colisión de los derechos subjetivos de los particulares, rechazando que aquéllas se ejerciten contra la finalidad para la cual el ordenamiento las ha concebido¹³. Así, el abuso ha sido identificado con la elusión, circunstancia ésta que ha implicado que las cláusulas antielusorias se configuren como medidas antiabuso.

A este respecto, vamos a poner de manifiesto, a continuación, los criterios que ha seguido el TJUE a fin de determinar en qué supuestos concretos puede considerarse que existe un abuso en la aplicación de la normativa tributaria.

⁸ A estos efectos, debe ponerse de relieve que el TJUE ha llevado a cabo una acción positiva y activa en la construcción del Derecho comunitario; por todos, GARCÍA PRATS, F. A.: “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *op. cit.*, pág. 290; CALDERÓN CARRERO, J. M., y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Capítulo 43: La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades comunitarias básicas”, en *Manual de fiscalidad internacional*, volumen II, 3.ª ed., IEF, Madrid, 2007, pág. 1838, y ALMUDÍ CID, J. M.: “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *QF*, núm. 19, 2003, pág. 36.

⁹ SANZ GÓMEZ, R. J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosch, Barcelona, 2010, pág. 75.

¹⁰ En concreto, la Sentencia del TJUE de 21 febrero 2006, *Halifax plc.*, y otros (asunto C-255/02), apartado 68, ha indicado que “según reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalecerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta”.

¹¹ En virtud de lo previsto en el artículo 15.1 de la LGT: “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.” Por su parte, el artículo 16.1 de dicha norma establece que: “En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.”

¹² MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *Documentos IEF*, núm. 7, 2007, pág. 13.

¹³ GARCÍA NOVOA, C.: “Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal en la Ley General Tributaria de 2003”, en *Las reformas fiscales en Europa*, IEF, Madrid, 2004, pág. 41. Por su parte, GARCÍA PRATS (“Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002, pág. 170) ha afirmado que “la definición de abuso de derecho aparece configurada en Derecho Comunitario como límite al ejercicio de los poderes y derechos conferidos por el ordenamiento jurídico –comunitario–, mediante una manifestación lógica de las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad”.

A modo de introducción, es posible afirmar que para detectar que tiene lugar el referido abuso deben concurrir varios *requisitos*, siendo el primero de ellos la utilización de formas inadecuadas en el ámbito contractual y, en segundo lugar, que la única finalidad de dicha actuación se centre en evitar o reducir la carga fiscal¹⁴. En concreto, el TJUE en el caso *Weald Leasing Ltd* ha puesto de relieve que una práctica será abusiva cuando, por un lado, tenga como resultado “la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido” por la normativa¹⁵ y, por otro, su finalidad esencial consista en obtener una ventaja fiscal, ya 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”¹⁶.

No obstante lo anterior, es preciso indicar que existen situaciones en las que puede elegirse lícitamente entre diversas figuras negociales atendiendo a su *mayor rentabilidad económica*, lo cual no supondrá una medida abusiva siempre y cuando no exista un empleo artificioso del negocio realizado, porque sólo aquellos negocios que presenten *motivos económicos válidos* van a resultar adecuados a estos efectos¹⁷.

De acuerdo con ello, el TJUE, en el caso *Leur-Bloem*, ha señalado que un Estado miembro puede establecer una presunción de fraude o de evasión fiscal cuando la operación realizada no se efectúe por motivos económicos válidos¹⁸, concepto éste que es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal¹⁹. Así, dicho Tribunal ha venido a afirmar que “para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma”²⁰.

Siendo esto así, dicho Tribunal ha indicado, caso por caso, qué concretas cláusulas antiabuso resultan contrarias al Derecho comunitario, y ello a través de la aplicación del *test* recogido en el asunto *Emsland-Stärke*, en el cual se ha puesto de manifiesto que “la constatación de que se trata de una práctica abusiva exige, por un lado, que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa”; asimismo, se requiere “un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención (...)”²¹.

A la vista de lo anterior, es posible concluir que una conducta será abusiva siempre que la misma sea contraria a la finalidad prevista en la normativa comunitaria –aunque formalmente la respete– y que, además, pretenda obtenerse un beneficio de aquélla a través de fórmulas artificiosas²².

¹⁴ A este respecto, GARCÍA NOVOA (“Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal en la Ley General Tributaria de 2003”, en *Las reformas fiscales en Europa*, *op. cit.*, pág. 43) ha considerado que cuando una operación supuestamente elusoria tenga como principal objetivo obtener una ventaja fiscal ésta puede ser atacada a través de una cláusula antielusoria, siempre que concorra una forma jurídica inadecuada o impropia, en tanto que lo contrario derivaría en una utilización abusiva o artificiosa de las normas. *Cfr.*, asimismo, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *op. cit.*, pág. 9.

¹⁵ Sentencia del TJUE de 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing Ltd* (asunto C-103/09), apartado 29.

¹⁶ Sentencia del TJUE de 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing Ltd* (asunto C-103/09), apartado 30.

¹⁷ En relación con esta cuestión, ALMUDÍ CID (“Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *op. cit.*, pág. 44) ha afirmado que no resulta sencillo delimitar la frontera de las economías de opción comunitarias, las cuales “no podrán verse perjudicadas por la aplicación de normas anti-elusivas de carácter interno que impliquen desconocer los objetivos comunitarios y, aquellos supuestos en los que concurre un abuso inaceptable del ordenamiento comunitario”.

¹⁸ Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (asunto C-28/95), apartado 39.

¹⁹ Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (asunto C-28/95), apartado 47.

²⁰ Sentencia del TJUE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem* (asunto C-28/95), apartado 41.

²¹ Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke* (asunto C-110/99), apartados 52 y 53. A estos efectos, en la Sentencia del TJUE de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd.* (asunto C- 212/97), apartado 25, se ha puesto de manifiesto que aunque “los órganos nacionales puedan, en cada caso concreto, basándose en elementos objetivos, tener en cuenta el comportamiento abusivo o fraudulento de las personas afectadas a fin de denegarles, en su caso, el beneficio de las disposiciones de Derecho comunitario invocadas, al apreciar este comportamiento, deben tomar en consideración igualmente los objetivos perseguidos por las disposiciones comunitarias controvertidas”.

²² A estos efectos, SANZ GÓMEZ (*Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, *op. cit.*, pág. 78) ha afirmado que, para determinar cuándo una cláusula antiabuso es conforme con el Derecho comunitario, resulta necesario que concorra un motivo de interés general que la justifique, siendo preciso, además, que dicha medida sea proporcionada, debiendo atacarse sólo las “construcciones de puro artificio”.

2.2. Las medidas contra el fraude fiscal en el ámbito nacional y sus efectos en sede comunitaria

Dando un paso más en nuestra exposición, debemos señalar, por su parte, que las cláusulas anti-abuso constituyen normas nacionales y no comunitarias, si bien las mismas se dirigen a la correcta aplicación de estas últimas, por ello se ha afirmado que “para apreciar la existencia del abuso resulta necesario analizar el contenido de la disposición comunitaria afectada y sus objetivos, a efectos de delimitar la posible actuación e incidencia de la norma interna que pretende eludirse mediante el abuso del Derecho Comunitario”²³.

En este sentido, ha de tenerse en cuenta que, aunque los Estados miembros puedan establecer medidas tendentes a evitar la elusión fiscal, la normativa comunitaria tiene que aplicarse de forma uniforme en los mismos, lo cual no puede reputarse más que una cuestión positiva en tanto que lo contrario limitará el proceso de integración en el Mercado Común²⁴.

En relación con esta cuestión, el TJUE ha afirmado que corresponde al órgano jurisdiccional nacional acreditar la existencia de los dos elementos antes mencionados, “cuya prueba debe aportarse de conformidad con las normas del Derecho nacional, siempre que ello no menoscabe la eficacia del Derecho comunitario”²⁵, siendo dicho órgano, por tanto, quien debe apreciar el empleo de prácticas abusivas en el marco de las disposiciones comunitarias²⁶.

De conformidad con lo indicado en los párrafos precedentes, es preciso poner de relieve que la remisión a los ordenamientos nacionales, en relación con esta cuestión, se debe a que en sede comunitaria no existe una normativa antiabuso propia, puesto que esta última tiene su origen en la delimitación del contenido y alcance del Derecho de la Unión²⁷, por ello el TJUE sólo se limita a establecer la compatibilidad de la normativa interna con aquél. En este sentido, García Prats ha afirmado que no se consideró necesario articular, en el ordenamiento comunitario originario, mecanismos de defensa del interés fiscal de los Estados miembros frente a posibles actuaciones abusivas por los particulares, siendo el Derecho comunitario derivado el que ha venido a armonizar algunos aspectos de la materia tributaria y a incorporar ciertos mecanismos genéricos de actuación anti-abusiva²⁸.

Siendo esto así, debe tenerse en cuenta que las cláusulas antiabuso, al obstaculizar la realización de determinadas operaciones transnacionales, constituyen normalmente restricciones a alguna de las libertades comunitarias, especialmente las relativas a la libre circulación de personas y de establecimiento²⁹. A estos efectos, el TJUE ha venido entendiendo que la finalidad de combatir la elusión fiscal por parte de los Estados miembros no es suficiente, en todo caso, para justificar tales restricciones, debiendo atenderse, de forma principal, a los supuestos en que se han realizado *montajes puramente artificiales*³⁰.

²³ GARCÍA PRATS, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., pág. 170.

²⁴ En este sentido, SANZ GÓMEZ (*Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, op. cit., pág. 76) ha afirmado que el hecho de “reconocer a los Estados un derecho ilimitado a combatir el abuso minaría el proceso de integración negativa en el ámbito de la fiscalidad directa y, de manera mediata, la unidad del Mercado común”.

²⁵ Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke* (asunto C-110/99), apartado 54.

²⁶ A este respecto, la Sentencia del TJUE de 23 de marzo de 2000, *Diamantis* (asunto C-373/97), apartado 44, ha indicado que “el Derecho comunitario no se opone a que los órganos jurisdiccionales nacionales apliquen una disposición de Derecho nacional que les permite apreciar si un derecho derivado de una disposición comunitaria se ha ejercido de forma abusiva”. En relación con esta cuestión pueden consultarse, asimismo, las Sentencias del TJUE de 3 de marzo de 1993, *General Milk Products* (asunto C-8/92), apartado 22 y de 12 de mayo de 1998, *Kefalas* (asunto C-367/96), apartado 29.

²⁷ GARCÍA PRATS, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., págs. 171 y 172.

²⁸ GARCÍA PRATS, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., pág. 167.

²⁹ Para GARCÍA PRATS (“Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, op. cit., pág. 168), “la elaboración jurisprudencial de la doctrina anti-abuso del Derecho comunitario corre paralela a la generación de derechos a favor de los particulares alegables a partir del efecto directo de las disposiciones del Derecho Comunitario y a la materialización de las disposiciones relativas a las libertades fundamentales”.

³⁰ Sentencia del TJUE de 12 de diciembre de 2002, *Landkhorst-Hohorst GmbH* (asunto C-324/2000), apartado 37. Cfr., PALAO TABOADA, C.: “Sistema de fuentes del Derecho tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario*, Documentos IEF, núm. 2, 2009, pág. 14.

De acuerdo con ello, el referido Tribunal ha utilizado los conceptos de *no discriminación* y *restricción* como elementos clave en el examen de la vulneración de las libertades comunitarias³¹, y ello porque dicho órgano jurisdiccional antepone el respeto a las mismas frente al interés fiscal de los Estados miembros³². No obstante lo anterior, en el ámbito tributario se ha justificado la aplicación de determinadas normas nacionales cuya naturaleza era eminentemente discriminatoria³³, si bien en supuestos en que no constituirían “ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos”³⁴.

Ya por último, debe señalarse que el TJUE ha puesto de manifiesto que, como el ejercicio de las libertades comunitarias puede atentar contra el interés fiscal de los Estados miembros, es posible que estos últimos adopten ciertas medidas destinadas a impedir que algunos de sus nacionales intenten evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional y que invoquen el Derecho comunitario de forma fraudulenta³⁵.

BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J. M.: “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *QF*, núm. 19, 2003.

BARREIRO CARRIL, M. C.: “Incidencia del principio comunitario de no discriminación y de las libertades fundamentales en el Ordenamiento tributario interno de los Estados miembros de la UE”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, Documentos IEF*, núm. 2, 2009.

³¹ PALAO TABOADA, C.: “Sistema de fuentes del Derecho tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, op. cit.*, pág. 13. En este sentido, BARREIRO CARRIL (“Incidencia del principio comunitario de no discriminación y de las libertades fundamentales en el Ordenamiento tributario interno de los Estados miembros de la UE”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario, op. cit.*, pág. 82) ha puesto de relieve que “el principio de no discriminación tiene fuerza por sí mismo para impedir la formación de normas, en los ámbitos de la fiscalidad directa e indirecta, contrarias al mismo”.

³² ALMUDÍ CID, J. M.: “Las libertades fundamentales comunitarias impiden la aplicación del Régimen de transparencia Fiscal Internacional incluso cuando la entidad participada es residente en terceros Estados”, *op. cit.*, pág. 36, y MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *op. cit.*, pág. 8.

³³ *Cfr.*, MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *op. cit.*, pág. 7. Por su parte, MENÉNDEZ MORENO (“El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español”, *CREDF*, núm. 116, 2002, pág. 606) ha indicado que los principios más alegados para exceptuar la aplicación del principio de no discriminación fiscal han sido el de proporcionalidad, la coherencia del sistema y las razones de interés general. En relación con esta cuestión puede consultarse, a su vez, a GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, Madrid, 1999, págs. 183 y sigs., y VILLAR EZCURRA, M.: “La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario”, *op. cit.*, págs. 460 y 461. Ya en sede jurisprudencial, el TJUE, en sus Sentencias de 31 de marzo de 1993, *Kraus* (asunto C-19/92), apartado 32 y de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard* (asunto 55/1994), apartado 37, ha justificado la aplicación de una medida discriminatoria cuando la misma persigue un objetivo compatible con el TUE y se establece por razones de interés general, siendo necesario, además, que la normativa nacional resulte adecuada para garantizar la realización del objetivo que se persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. *Vid.*, las Sentencias del TJUE de 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer plc* (asunto C-446/03), apartado 53 y de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie* (asunto C-9/02), apartado 49.

³⁴ A estos efectos, el artículo 65 del TFUE (antiguo art. 58 del TCE) establece que: “1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública. 2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados. 3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63 (...).” *Vid.*, la Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2005, *Schempp* (asunto C-403/03), apartado 45.

³⁵ Sentencia del TJUE de 9 de marzo de 1999, *Centros Ltd.* (asunto C-212/97), apartado 24. A este respecto, MARTÍN JIMÉNEZ (“Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *op. cit.*, pág. 10) ha puesto de relieve que, en estos casos, “el interés fiscal se protegerá por la vía de las exigencias imperativas de interés general, entre las que se encuentra la necesidad de prevenir la evasión y el fraude de las obligaciones que los ordenamientos tributarios nacionales imponen a los contribuyentes”.

- CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Capítulo 43: La armonización jurisprudencial de la imposición directa: las implicaciones fiscales del principio comunitario de no discriminación en relación con las libertades comunitarias básicas”, en *Manual de fiscalidad internacional*, vol. II, 3.^a ed., IEF, Madrid, 2007.
- GARCÍA NOVOA, C.: “Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal en la Ley General Tributaria de 2003”, en *Las reformas fiscales en Europa*, IEF, Madrid, 2004.
- GARCÍA PRATS, F. A.: “Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002.
- “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero”, *RDFHP*, núm. 260, 2001.
- “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (1) (I): la acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *RDFHP*, núm. 259, 2001.
- GARCÍA-MONCÓ, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Civitas, Madrid, 1999.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J.: “Globalización y Derecho tributario: el impacto del Derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno”, *Documentos IEF*, núm. 7, 2007.
- MENÉNDEZ MORENO, A.: “El principio de no discriminación fiscal: alcance y excepciones a su aplicación en el Derecho español”, *CREDF*, núm. 116, 2002.
- PALAO TABOADA, C.: “Sistema de fuentes del Derecho tributario en el contexto del Ordenamiento jurídico comunitario. Derecho comunitario originario. Principios generales y valores jurídicos superiores. Valor normativo. Particular referencia a las libertades comunitarias y las cláusulas generales antiabuso”, en *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho comunitario*, *Documentos IEF*, núm. 2, 2009.
- SANZ GÓMEZ, R. J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Bosch, Barcelona, 2010.
- VILLAR EZCURRA, M.: “Exigencias del Derecho comunitario a la metodología del Derecho financiero y tributario”, *CT*, núm. 100, 2001.
- “La armonización fiscal prevista por el Derecho comunitario”, *RDFHP*, núm. 252, 1999.