





EL RETO DE REGULAR LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

Hacia el Derecho Tributario basado en la evidencia



BERNARDO D. OLIVARES OLIVARES

EL RETO DE REGULAR LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

Hacia el Derecho Tributario basado
en la evidencia

THOMSON REUTERS

ARANZADI

Primera edición, 2021



THOMSON REUTERS PROVIEW™ eBOOKS

Incluye versión en digital

La presente monografía de investigación se ha realizado sin financiación externa para su edición en el marco del proyecto de investigación: “Asimetrías en la tutela de la Hacienda Pública: La protección de los fondos públicos y el control del fraude, el dispendio y la corrupción”. Referencia: PID2019-109195RB-I00, dirigido por el Dr. Miguel Ángel Martínez Lago y el Dr. José Manuel Almodí Cid. Los resultados de investigación obtenidos han sido consecuencia de las estancias de investigación desarrolladas en el *Institute for the Austrian and International Tax Law*, de la Universidad Económica de Viena, financiadas por las becas Ernst Mach y José Castillejo 2019.

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Aranzadi es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2021 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Bernardo D. Olivares Olivares]

© Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited

Editorial Aranzadi, S.A.U.

Camino de Galar, 15

31190 Cizur Menor (Navarra)

ISBN: 978-84-1346-283-7

DL NA 1681-2021

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, S.A.U.

Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL

Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11

31013 – Pamplona

*A mi padre, por la inestimable ayuda en la confección
de esta obra y por inculcarme la pasión por la ciencia.*

*Cuánta razón tenías Papá: “Caminante, no hay camino,
se hace camino al andar”. (Antonio Machado)*

Continuemos caminando.



ÍNDICE

	<u>Página</u>
ABREVIATURAS	13
PRÓLOGO	17
INTRODUCCIÓN	21
I	
EL DERECHO TRIBUTARIO Y SU MARCO INTERDISCIPLI- NAR	27
1. El Derecho Tributario en el contexto de las ciencias sociales y jurídi- cas	27
2. La interdisciplinariedad y sus implicaciones	34
3. Posibilidades y retos	41
II	
LA REGULACIÓN DE LA ELUSIÓN COMO RETO DEL DERE- CHO TRIBUTARIO	49
1. Planteamiento	49
2. La elusión tributaria y los retos jurídicos de su delimitación	52
2.1. <i>La delimitación de la elusión tributaria</i>	55
2.1.1. Elusión y economía de opción	60
2.1.2. Elusión y comportamiento tributario agresivo vs. abusivo ...	61
2.2. <i>Normas anti-elusión</i>	62
2.2.1. Delimitación del concepto de norma general anti-elusión ...	63
2.2.2. Las normas específicas anti-elusión	67
2.3. <i>La legislación y la jurisprudencia española “anti-abuso”</i>	68
2.3.1. Primera fase jurisprudencial	70

	<u>Página</u>
2.3.1.1. Seguros de vida a prima única	73
2.3.1.2. Ventas a plazos previas a las ventas al contado a un tercero	75
2.3.1.3. Bonificaciones, usufructos temporales y cesión con pacto de recompra	76
2.3.2. La segunda fase jurisprudencial	79
2.3.2.1. Casuística en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	80
2.3.2.2. Cesión de derechos de imagen	85
2.3.2.3. Operaciones de arrendamiento	87
2.3.2.4. Obtención indebida de deducciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido	87
2.3.3. La tercera fase jurisprudencial	92
2.3.3.1. Introducción	92
2.3.3.2. Sentencias relevantes por sus implicaciones legales y por los grupos de operaciones	96
2.3.3.2.1. Respecto del principio de seguridad jurídica	97
2.3.3.2.2. Por la causa ilícita de las operaciones	99
2.3.3.2.3. Por la generalización del uso de la simulación	102
2.3.3.2.4. Los motivos económicos válidos. La cuestión jurisprudencial básica	116
2.3.4. La jurisprudencia en datos	131
2.3.5. Observaciones e implicaciones	135
2.3.5.1. Respecto a la calificación	135
2.3.5.2. Respecto a la categoría de fraude de ley	136
2.3.5.3. En relación con la categoría de simulación	136
2.3.5.4. Respecto a la aplicación de la cláusula “anti-abuso” del régimen de neutralidad	137
2.3.5.5. Respecto de los motivos económicos válidos	138
2.3.5.6. En relación con la economía de opción	138

	<u>Página</u>
2.3.6. Discusión de algunas cuestiones de las sentencias	139
2.3.6.1. La amplitud en/de los límites de las figuras conceptuales jurídico-tributarias	139
2.3.6.2. La pérdida de credibilidad del sistema tributario, de la Administración y de los tribunales	139
2.3.6.3. El componente moral como argumento jurídico ...	141
2.3.7. Conclusiones	146
2.4. <i>La tributación internacional y la regulación de la elusión tributaria transfronteriza</i>	148
2.4.1. El plan BEPS	150
2.4.2. Los límites de la operacionalización de la propuesta de la Unión Europea	159
3. Relevancia cuantitativa del impacto del comportamiento elusivo	164
 III	
¿HACIA UN NUEVO MODELO JURÍDICO-TRIBUTARIO?	175
1. Evolución de la consideración de los motivos en el contexto tributario: de su irrelevancia a su consideración como un elemento básico	179
2. La equidad, la cooperación y la confianza como catalizadores del cambio hacia un nuevo modelo jurídico-tributario	188
3. Un nuevo modelo tentativo centrado en las buenas prácticas de la administración y de los contribuyentes	193
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	201
ANEXOS	221

Thomson Reuters ProView. Guía de uso



ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AN	Audiencia Nacional.
APA	Asociación Americana de Psicología.
ATAD 1	Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.
ATAD 2	Directiva (UE) 2017/952 DEL CONSEJO de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.
ATC	Auto del Tribunal Constitucional.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting.
CC	Código Civil.
CA.	Comunidad Autónoma.
CC.AA.	Comunidades Autónomas.
CE	Comisión Europea.
CEE	Comunidad Económica Europea.
CDI	Convenio para evitar la doble imposición.
CC.SS.	Ciencias Sociales y Jurídicas.
Dir.	Director.
EE.UU.	Estados Unidos de América.
EMN	Empresas multinacionales.
ETVE	Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

Fj.	Fundamento jurídico.
Fd.	Fundamento de derecho.
GAAR	Generic Anti-Avoidance Rules.
GRD	Base de Datos sobre Ingresos Públicos.
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation.
ICTD-WIDER	Centro Internacional de Impuestos y desarrollo-Instituto Mundial.
IEF	Instituto de Estudios Fiscales.
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido. Ley 37/1992, de 28 de diciembre.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Ley 35/2006, de 28 de noviembre.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades, de 27/2014, de 27 de noviembre.
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LO	Ley Orgánica.
Ob. cit.	Obra citada.
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.
OM	Orden Ministerial.
P.	Página.
Pp.	Páginas.
PIB	Producto Interior Bruto.
SAAR	<i>Specific Anti-Avoidance Rules.</i>
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional.
Ss.	Siguientes.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.

STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TC	Tribunal Constitucional.
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central.
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional.
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TS	Tribunal Supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.
TRLMV	Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.
UE	Unión Europea.
Vol.	Volumen.
VV.AA.	Varios autores.



PRÓLOGO

“Hay que tener mucho cuidado con lo que se cree saber, porque por detrás se oculta una cadena interminable de incógnitas, la última de ellas, probablemente, sin solución”.

– José Saramago.

Agradezco mucho el ofrecimiento y la paciencia de Bernardo Olivares para que prologue esta nueva monografía que confirma el sólido bagaje investigador del autor, sobradamente conocido por el público especializado por sus significativas aportaciones en todo cuanto rodea a la protección de datos personales de los contribuyentes, los deberes de información, la publicidad de listas de incumplidores y la búsqueda de fórmulas para lograr un cumplimiento cooperativo en el ámbito tributario, todo ello sin renunciar a la debida tutela de los intereses en juego, tanto de los que son característicos a la labor de la Hacienda Pública como de los derechos de los contribuyentes, tantas veces sacrificados por espurias razones que se suelen incorporar a las normas tributarias.

El libro apunta desde el principio a confesiones ligadas a la razón de su propia gestación y que permiten comprender el posicionamiento del autor ante todo lo que vendrá después. La discrepancia, el asombro, la inseguridad, la preocupación y la duda de este joven investigador social en el tratamiento de complejos problemas metodológicos y sustanciales que conforman el reto de regular la elusión tributaria.

A ello se dedica principalmente el capítulo segundo de los tres que componen la obra, donde el autor efectúa un repaso conceptual, normativo y jurisprudencial antes de referirse a conocidos propósitos diseñados a escala internacional para favorecer la transparencia y coherencia de las decisiones que se impone adoptar para lograr vencer a la inmoralidad de las estrategias fiscales deshonestas causadas por una planificación fiscal agresiva. Destaca, desde luego, el minucioso tratamiento crítico de la jurisprudencia con intención de valorar el grado de coherencia de las decisiones, lo que aporta a la monografía de un sentido práctico indudable, que sabrán agradecer los profesionales del asesoramiento fiscal y también, es de esperar, de los funcionarios públicos relacionados con la aplicación de los tributos.

En los otros dos capítulos sobresalen los fundamentos que han caracterizado la formación del autor en los campos del Derecho y de la Psicología. El primero es el que nos resulta más cercano a quienes tenemos el placer de compartir con él las tareas cotidianas en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Esa “vieja” casa de estudios que, por fortuna y sin duda por la incorporación de savia nueva, está saliendo de un largo letargo y se ha revelado como la primera en el reconocimiento internacional otorgado en el *QS World University Rankings* de 2021 en la categoría de estudios legales y jurídicos. El segundo revela las raíces familiares del autor, especialmente con su padre, José Olivares Rodríguez, Catedrático del Departamento de Personalidad, Evaluación y Tratamiento Psicológico de la Universidad de Murcia, con un dilatado currículo docente e investigador que ha sabido trasladar a Bernardo en el afán de estudiar, enseñar a saber y desenvolverse ante las condiciones que puedan parecer adversas con humildad, rigor y simpatía.

En el trabajo que presentamos se razona sobre el Derecho tributario en el conglomerado de las ciencias sociales, proyectando diferentes concepciones que sobre aquél se han dado y argumentando sin complejos que la tributación, como hecho complejo que es (socio-psico-jurídico-económico), requiere de un análisis interdisciplinar que no pugna con el rigor del método científico, pero procura aprovechar prácticamente la colaboración de los diferentes enfoques concurrentes y superar las duras delimitaciones haciéndolas ganar en porosidad.

De ese repensamiento del Derecho tributario, especialmente en su relación con la Psicología, cabe esperar mejoras en el cumplimiento general y en las relaciones de la Administración con los contribuyentes y también un ascenso de escalafón del orden de las preocupaciones de los juristas comprometidos con los espacios de evaluación y toma de las decisiones políticas que darán lugar a futuras normas reguladoras del comportamiento de los contribuyentes.

Esto último, aparte de poder satisfacer las apetencias de quienes puedan participar en esos procesos de elaboración normativa, podría contribuir decisivamente al asentamiento de un nuevo modelo jurídico-tributario –cuestión que se aborda en el capítulo tercero del libro–, que más allá de las categorizaciones o esquemas que sirvieron para explicar el tributo, deberían favorecer la consecución de una efectiva justicia redistributiva y social.

Ese nuevo modelo estaría en consonancia con la evolución que caracteriza a la jurisprudencia nacional y europea. También estaría en la onda de recomendaciones de las organizaciones internacionales. Su fundamento cambiaría los ejes de contemplación del fenómeno tributario desde la legalidad a la equidad, del control a posteriori de la Administración en la detección y sanción del fraude fiscal a la colaboración ex ante y ex post con los contribuyentes con la finalidad de que lo predominante sea la cooperación, asistencia y confianza mutua. De la estrategia de la sospecha y amenaza de castigo a otra que aspira a ganar eficiencia con la persuasión y la mutua confianza. Y del contexto doméstico de las relaciones fiscales, la equidad en la imposición debe

atender a la cooperación y transparencia entre los Estados para que no sea moneda de cambio de los intereses que caracterizan el gobierno de las empresas.

Un surtido catálogo de problemas que serán del interés del lector y que, de seguro, darán lugar a futuros desarrollos investigadores que ampliarán la ya fructífera trayectoria de Bernardo Olivares, a quien solo me toca dar las gracias de nuevo por la espera en recibir estas líneas y su sincera amistad.

“Para quedarte donde estás tienes que correr lo más rápido que puedas... Y si quieres ir a otro sitio, deberás correr, por lo menos, dos veces más rápido”.

– Lewis Carroll.

MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO

Villaviciosa de Odón, a 17 de abril de 2021.



INTRODUCCIÓN

Cinco razones han determinado la redacción del trabajo que presentamos.

La primera está referida a una cuestión con la que siempre he discrepado desde que inicié mi formación como jurista: la separación explícita entre “ciencias sociales” y “ciencias jurídicas”.

La segunda y la tercera tienen que ver con el asombro que me produjo en su día conocer, por un lado, el escaso peso que paradójicamente se le concedió al conocimiento jurídico a la hora de redactar el informe de la comisión de expertos para la reforma del Sistema Tributario Español (Informe Lagares) y, por otro, al hecho de que en las revisiones científicas llevadas a cabo en el contexto internacional, como la realizada por Pickhardt y Prinz (2014), no apareciese el Derecho Tributario entre las disciplinas científicas que investigan los problemas tributarios, pese a tener por objetivo el estudio de su regulación. Esta exclusión es recurrente entre colegas de otras disciplinas que conforman las ciencias sociales y creo que debe hacernos reflexionar sobre su porqué.

La cuarta versa sobre la inseguridad jurídica en la que se han encontrado y se encuentran los contribuyentes que, actuando de acuerdo con lo contenido en la normativa, en su búsqueda del modo menos gravoso de tributar, en ocasiones no pueden predecir el resultado de su decisión porque la jurisprudencia muestra fallos distintos para los mismos comportamientos tributarios. Esta falta de coherencia, recurrente a pesar de los esfuerzos de los últimos años por facilitar la unificación de la doctrina, pone de relieve un problema que no sólo es capaz de resolver la norma y que tiene implicaciones sociales de carácter estructural. La seguridad jurídica ha sido objeto de investigación y debate en nuestra disciplina con especial intensidad, pero nunca desde la perspectiva de la psicología que examina el comportamiento de los obligados tributarios.

La quinta tiene que ver con la magnitud de la cuantía de los recursos públicos que se estima que dejan de recibir los Estados como consecuencia del comportamiento tributario elusivo/abusivo o la “planificación tributaria agresiva”, en un contexto donde la búsqueda de recursos económicos es uno de los principales motores políticos en el plano internacional.

Por último, la sexta razón es la transposición a nuestro ordenamiento jurídico de las Directivas “ATAD y ATAD 2”. El 15 de enero de 2021 se publicaron las enmiendas al Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que se ha consolidado como Ley por el Congreso a falta de la ratificación de la norma por el Senado, mientras repasamos la edición de las últimas galeradas de la monografía.

En relación con la primera razón he de indicar que no comparto el significado del sintagma “ciencias sociales y jurídicas”, porque entiendo que no se trata de dos cuerpos de conocimientos independientes. Desde mi punto de vista, el objeto de estudio de las ciencias jurídicas no es ni puede ser ajeno al del resto de las ciencias sociales porque comparte con ellas el fenómeno que llamamos comportamiento social. Es decir, el estudio de la regulación normativa del comportamiento humano se realiza sobre un hecho social: nuestra actuación ante y nuestra relación con los demás.

Desde mi punto de vista, las ciencias jurídicas son parte de las ciencias sociales y entiendo que tanto su metodología como los resultados de su investigación no deberían de ser ajenos a los juristas con carácter general y menos si cabe a los que hemos intensificado nuestro conocimiento en el área del Derecho Financiero. No es una cuestión menor. Esta separación conceptual tiene implicaciones importantes sobre cómo los juristas nos acercamos metodológicamente al estudio de “nuestra realidad de investigación” y pone de relieve la necesidad de actualización de algunos de nuestros métodos si queremos que nuestras investigaciones tengan un mayor impacto. A ello dedicamos nuestro primer capítulo y allí analizamos las implicaciones que pueden derivarse de nuestra posición al respecto.

En relación con las razones segunda y tercera, siguiendo a Ferreiro Lapatz (1999), pienso que estamos viviendo ya las consecuencias de los problemas que este autor aventuraba que podía acarrear al Derecho en su aislamiento disciplinar cuando:

“La ‘pureza del método’ que tan necesario fue para nosotros defender hace varios lustros corre el peligro de conducir –cuando se exagera y perdón por la expresión– a la ‘burreza del método’, consistente en ignorar todo lo que escriben quienes no son especialistas en Derecho financiero y leer sólo, y citar sólo, y copiar sólo a quienes son especialistas en esta materia. Así, encerrados en un círculo aislado y separado, se pueden cometer los más absurdos atentados contra la construcción multisecular de nuestro ordenamiento, colocado ahora al servicio del Estado de Derecho” (citado en Herrera Molina y Chico De La Cámara, 2002; páginas preliminares).

Paradójicamente la conjunción copulativa no ha sido suficiente para mantener la comunicación del Derecho Tributario con el resto de las CC.SS. a fin de no caer en la tentación de “... ignorar todo lo que escriben quienes no son especialistas en Derecho Financiero y leer sólo, y citar sólo, y copiar sólo a quienes son especialistas en esta materia”, porque ello provoca una separación y aislamiento que impide compartir con el resto de las materias los avances en la construcción del conocimiento científico que pudieran ser útiles para regular el comportamiento tributario.

Esta *¿cuasi*-desconexión? ha producido hechos *cuasi*-insólitos como lo es que, por ejemplo, los economistas hayan ocupado *cuasi* por completo el espacio que por definición debería de haber correspondido a los juristas en la composición del grupo sobre el “Informe Lagares” (proporción 1:9)¹, a pesar de algunos positivos avances respecto a esta cuestión que se ven reflejados en el nombramiento de la última comisión de expertos para la reforma fiscal (2021) por la Ministra de Hacienda, María Jesús Montero o, como ya hemos adelantado, que en una revisión sobre la investigación del comportamiento tributario, la realizada por Pickhardt y Prinz (2014), no aparezca el Derecho Tributario entre las disciplinas que estudian científicamente los problemas tributarios, pese a tener por objetivo el examen de su regulación.

De hecho, es muy probable que la falta de peso de los juristas especializados en Derecho Financiero en los contextos científico-políticos en los que se toman las decisiones que afectarán profundamente a la redacción de la normativa que regulará el comportamiento de los contribuyentes, ha podido contribuir de modo sobresaliente a que se incrementen los problemas en la conflictividad tributaria, de la que Nuez Sánchez-Cascado y Pérez Torres (2000) ya subrayaban, en su revisión de actos y solución de conflictos tributarios, aquellos causados por la falta de técnica jurídica en la elaboración de las normas, entendiéndolos como una de las causas de esta modalidad de conflicto:

“(…) la manifestación más evidente de esta falta de una correcta técnica jurídica en la elaboración de las normas es la creciente incapacidad del legislador para legislar en función de conceptos generales y abstractos, lo que permitiría la subsistencia de las normas durante un lapso temporal más prolongado, sin perjuicio de los ajustes que sean necesarios. Esta incapacidad es particularmente visible en materia tributaria, dado el carácter cambiante y dinámico de la realidad que se pretende regular, lo que desemboca en una tendencia progresiva a adaptar las normas jurídicas a las realidades económicas que regulan, lo que va en detrimento igualmente de la pervivencia y de la estabilidad

1. Véase [https://www.abc.es/gestordocumental/uploads/economia/fe007a24af859ec8ce790387-ba6b7755 .pdf](https://www.abc.es/gestordocumental/uploads/economia/fe007a24af859ec8ce790387-ba6b7755.pdf)

El documento para la reforma del Sistema Tributario Español está firmado por Manuel Lagares Calvo (Economista. Catedrático de Hacienda Pública en la Universidad de Alcalá), como su presidente y por ocho vocales: Sixto Álvarez Melcón (Economista. Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Complutense de Madrid), Maximino Carpio García (Economista. Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid), Francisco Castellano Real (Economista. Catedrático de Hacienda Pública en la Universidad Nacional de Educación a Distancia), Juan Francisco Corona Ramón (Economista. Catedrático de Economía y Rector honorario de la Universidad Abat Oliba), Fernando Fernández Méndez de Andés (Economista. Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad Autónoma de Madrid), Rafael Ortiz Calzadilla (Catedrático de Hacienda Pública y Derecho Fiscal de la Universidad Complutense de Madrid y Licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid), Pedro Manuel Herrera Molina (Jurista. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Nacional de Educación a Distancia) y Pablo Hernández de Cos (Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad Complutense de Madrid y licenciado en Derecho por la Universidad Nacional de Educación a Distancia).

de las primeras [...]. Nada de esto sería necesario si las normas, por lo menos las normas centrales de nuestro sistema tributario se elaboraran con un poco más de sosiego, utilizando preferentemente conceptos jurídicos en lugar de conceptos económicos, y preferentemente conceptos generales en lugar de conceptos particulares” (de la Nuez Sánchez-Cascado y Pérez Torres (2000; p. 42).

Ello puede haber dado lugar a problemas importantes en la seguridad jurídica de los contribuyentes, es decir, a nuestro cuarto motivo.

El estudio del comportamiento y el estudio de la norma deben de ir de la mano. Desde nuestro punto de vista, la investigación del comportamiento tributario elusivo, inscrito dentro del marco del Derecho Tributario y sobre el que reflexionamos en esta monografía, incluye el análisis y la consideración del conjunto de normas que integran el ordenamiento tributario y la aplicación de las distintas figuras que lo componen, los Tribunales de Justicia y la Administración tributaria, en tanto que junto con los obligados tributarios (su principio y fin) son los protagonistas. De ahí la relevancia de abordar la doctrina administrativa y la jurisprudencia al respecto.

A todo ello le dedicamos nuestro segundo capítulo: el reto que supone la regulación de esta modalidad de comportamiento tributario.

En este segundo capítulo también abordamos el impacto económico del comportamiento elusivo-abusivo que resulta de la “planificación tributaria agresiva”, es decir, nuestro quinto motivo.

Aunque resulte obvio, es preciso subrayar que la información sobre el impacto económico del comportamiento elusivo/abusivo no nos permite realizar afirmaciones ciertas sobre su cuantía total, ni sobre el comportamiento específico de las personas físicas ni jurídicas, en ningún contexto nacional ni internacional. Los datos con los que contamos son siempre estimaciones realizadas por los investigadores² o los divulgados tras un proceso de investigación periodística como ocurre, por ejemplo, con los proporcionados por la revelación confidencial de trabajadores y funcionarios³.

Así, aunque lejano, pero igualmente relevante, la CE y la consultora *PriceWaterhouseCoopers*⁴ estimaban en 2011 que, en los países en desarrollo, la recaudación de

2. Véase, por ejemplo, Cobham y Janský (2018).
3. Visítese, por ejemplo, <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>, <http://www.waronwant.org/news/pressreleases/18283-unhappy-meal-1-billion-in-tax-avoidance-on-the-menu-at-mcdonalds>, <https://corporateeurope.org/sites/default/files/tax-avoidance-industry-lobby-low-res.pdf>, https://www.elconfidencial.com/empresas/2018-04-02/el-94-de-las-multinacionales-extranjeras-no-pagan-en-espana-todos-sus-impuestos_1543272/ o los trabajos de los periodistas López (2017, 13 diciembre), Sanhermelando (2016, 28 enero), Suanzes (2016, 31 agosto) o Zuil y Bowers (2017, 6 de noviembre).
4. Véase *EuroAaid. Transfer Pricing and Developing Countries. Final Report*. Julio 2011. Recuperado de https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/transfer_pricing_dev_countries.pdf http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/transfer_pricing_dev_countries.pdf.

los tributos por beneficios empresariales se podría incrementar en un 40% en cinco años si se pusiera fin a los abusos en los precios de transferencia⁵.

En este mismo orden, según las estimaciones de la OCDE y el G20 sobre las prácticas elusivas transfronterizas, éstas costaban a los Estados entre 100 000 y 240 000 millones de dólares de los EE.UU.⁶ y, por poner un ejemplo más, Cobham y Janský (2017) estimaron las pérdidas mundiales de ingresos por el comportamiento elusivo en un rango que se situó entre los 130 000 y los 200 000 millones de dólares de los EE.UU.

En el ámbito internacional⁷, Gil (2020, 29 noviembre) daba a conocer en España que, de acuerdo con los resultados estimados por la asociación *Tax Justice*, obtenidos a partir de la base de datos de la OCDE, cuatro países europeos⁸ son responsables de la mitad de las pérdidas anuales que se producen en la recaudación de los tributos en los Estados de la UE. El autor que situaba la cantidad estimada en 199 000 millones de euros, la ejemplificaba concretándola como la pérdida por segundo de una cantidad equivalente al salario anual de una enfermera en la UE.

En un ámbito que nos es más próximo, los cálculos realizados por Cobham y Janský (2018) en relación con las pérdidas por elusión en el Estado español se estimaban en 5 000 millones de euros anuales. En relación con el IS, la recaudación estimada debería haber sido de un 20% más de lo recaudado. La estrategia elusiva de estas empresas conlleva un decremento anual del 0,4% en el PIB.

Las estimaciones de la AEAT sitúan en el 7% el tipo efectivo sobre el resultado contable de las EMN, debido a la elusión producida por la ingeniería tributaria, aunque se trata de un dato con el que discrepa abiertamente la Asociación Española de Asesores Fiscales⁹.

Por lo tanto, nos parece que las consecuencias económicas estimadas (y sus repercusiones a través de la merma de recursos públicos) justifican por sí mismas nuestra preocupación porque se delimiten operativamente los límites de esta modalidad de comportamiento.

Por último, la sexta razón es la inminente transposición a nuestro ordenamiento jurídico de la ATAD y ATAD 2. La Ley que así lo hará tiene como objetivo incorporar las normas de neutralización de asimetrías híbridas establecidas en la Directivas 2016/1164/UE (Directiva ATAD) y 2017/952/UE (Directiva ATAD 2) que modificó de

5. Véase Sandri (2017, 26 de marzo).

6. Véase <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

7. Los resultados de Cobham y Janský (2018) muestran que la magnitud de las pérdidas es sustancialmente mayor en los países con ingresos bajos y en los que tienen ingresos medios bajos, es decir, en el África subsahariana, en América Latina, en el Caribe y en el sur de Asia, cuando se comparan con los de otras regiones del planeta.

8. Reino Unido, Holanda, Luxemburgo y Suiza.

9. Véase la información proporcionada por Viaña (2017, 6 de agosto).

manera importante la redacción de las medidas anti-híbridos incluidas en la primera Directiva, ampliando su aplicación más allá del ámbito propio de los países de la UE al generalizarlas para incluir también a las operaciones realizadas con terceros países.

Las Directivas ATAD tratan de delimitar operativamente normas anti-abuso, basadas en la sustancia y en la justificación económica de las operaciones, al incluir elementos que permitan aproximarse todo lo posible a diferenciar con claridad y concreción los negocios simulados¹⁰ de los acuerdos reales entre las partes, para que se pueda determinar, con la mayor precisión posible, cuándo se hallan dentro o fuera de los límites marcados por la norma general anti-elusión, concebida en base la doctrina del TJUE¹¹.

En consecuencia, la entrada en vigor de la transposición de estas normas debería constituir un remedio claro para delimitar qué hemos de entender por comportamiento elusivo legal, ajustado a Derecho, y qué por comportamiento elusivo-abusivo o ilegal (“planificación tributaria agresiva”).

Sin embargo, como recuerdan Gárate y Paz (2020):

“(…) plantea un buen número de dudas interpretativas que no quedan resueltas a partir de su análisis sistemático a la luz de las Directivas de la UE, ni atendiendo al Informe final OCDE/G20 sobre la Acción 2. Algunas de estas dudas podrían ser resueltas durante [su] tramitación (...) de manera que resulta aconsejable hacer el correspondiente seguimiento del mismo e ir analizando sus potenciales implicaciones en relación con todo tipo de operaciones vinculadas” (p. 2).

Habremos de seguir atentos.

BERNARDO D. OLIVARES

Madrid, enero de 2021

10. Los que ocultan pactos contrarios lo que se manifiesta documentalmente.

11. Véase la investigación de Almudí Cid, J. M. y Martínez Lago, M. A. (2018).

*No es en absoluto natural que existan “leyes de la naturaleza”,
y mucho menos que el hombre sea capaz de descubrirlas.
Eugenio Pablo Wigner (Premio Nobel de Física en 1963)*

I

EL DERECHO TRIBUTARIO Y SU MARCO INTERDISCIPLINAR

1. EL DERECHO TRIBUTARIO EN EL CONTEXTO DE LAS CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

El objeto de estudio del conjunto de las Ciencias Sociales y Jurídicas¹² (CC.SS., en adelante) es el fenómeno que llamamos “comportamiento humano¹³” (individual y colectivo). Éste permite delimitar el campo de investigación que les es propio, que se aprende en la interacción con los demás, que afecta e implica a la dinámica individual, a la de éstos con los grupos y las de éstos entre sí.

Desde la perspectiva que cada disciplina ha adoptado, para el estudio de la parte del fenómeno que abarca, todas y cada una tratan de comprender y explicar las regularidades y las singularidades que se presentan, tanto en el campo delimitado por la parcela del objeto de estudio común que les es propio como por su fenomenología en las instituciones¹⁴.

12. También denominadas *ciencias humanas, humanidades, ciencias humanas y sociales* e incluso, en ocasiones, *letras*. El uso de estos términos y expresiones tiene intenciones variadas que van desde la convergencia de significados con el de las CC.SS. hasta el matiz o la delimitación de su divergencia.
13. Son las secuencias o cadenas de estímulos y respuestas (al menos psicofisiológicas, cognitivas y motoras) que conforman una categoría, conjunto o dominio específico de significado como, por ejemplo, comer, conducir, saltar, reír, pensar, sentir, tributar, etc. Así hablamos del comportamiento del conductor, del comportamiento del comensal, del pensador, del comportamiento del obligado tributario, etc.

Sus dos elementos más simples son la reacción (*respuesta*) y el evento (*estímulo* externo o interno a éste) que la antecede o la sigue. La unidad integrada por el estímulo (que antecede o que sigue) y la reacción que se asocia con éste es lo que entendemos por *conducta*. El comportamiento está integrado por grupos de cadenas de respuestas (que pueden actuar a su vez como estímulos en la secuencia temporal respecto de otras reacciones) que conforman el campo de significado de un verbo.

14. Estructuras y mecanismos de orden social que son básicas para el Derecho en general y para Derecho Tributario en particular, en tanto que conjunto de características formales a partir de las cuales elaborar e implantar reglas.

En el contexto histórico los precedentes de las CC.SS. hay que situarlos en las contribuciones realizadas durante la Edad Media por la cultura islámica que, por medio del razonamiento deductivo (a partir de los axiomas¹⁵), sentó las bases del contexto que serviría de sustento para el inicio de la ciencia, tal como hoy la entendemos.

Un paso importante hacia el inicio de las CC.SS. se produjo con la llegada de la Ilustración y el concepto de *filosofía natural*¹⁶ que produjo los cimientos de lo que hoy entendemos por “científico”, cuyo objeto de estudio es la realidad, que se supone independiente del observador y que se rige por leyes propias.

En el siglo XVIII se produce otro “empujón” hacia la delimitación de las CC.SS. por parte de los enciclopedistas y las contribuciones de pensadores como Jean Jacques Rousseau. Posteriormente también influyeron corrientes de pensamiento como el positivismo que, por una parte, puso el acento en el conocimiento basado en la experiencia real y, por otro, eliminó del campo de la CC.SS. la metafísica. Augusto Comte llamó “Física social” a la nueva disciplina que propuso, la Sociología, y usó la expresión “ciencias sociales” para calificar el campo de investigación.

Hoy podemos decir que las CC.SS. son el conjunto de disciplinas científicas que estudian, analizan y tratan distintas variables (directa e indirectamente tangibles) que afectan al comportamiento individual, a las relaciones sociales que se producen entre dos o más individuos, entre un individuo y un grupo o entre dos o más grupos de individuos.

Además, los términos que integran la expresión “ciencias sociales”, es decir, *ciencia* y *social*, advierten respecto de los elementos comunes que contiene la intersección o dominio de conocimientos compartido por la metodología científica y los contenidos del campo de estudio de las CC.SS. (el comportamiento humano y la sociedad).

El componente “ciencia”, al menos desde el uso de la expresión “ciencias sociales” por Augusto Comte, expresa en este campo el deseo de llegar a construir un cuerpo de conocimientos (generalmente datos, pero no solo) que puedan ser contrastados

Son sistemas de naturaleza pública o privada, social y cooperativa, que pueden estar formalmente constituidas o no estarlo, cuyo mecanismo de funcionamiento puede variar de manera sobresaliente entre ellas, que han sido creadas a través de la imposición legal para trascender las voluntades individuales imponiendo un objetivo considerado bien social que conlleva ordenar y normalizar las respuestas del grupo de personas en las que se origina (porque en éste se entienden “normales”). Sus límites o extensiones pueden coincidir con los del conjunto de una sociedad o con una parte de la misma.

15. Propositiones que por ser tan claras y evidentes se admiten sin requerir demostración. Así ocurre en el campo matemático en el que una teoría puede construirse a partir de un principio indemostrable que se considera fundamental.
16. Nombre que recibió la Física (recuérdese el tratado de *Philosophiae naturalis principia mathematica* de Isaac Newton) que perduró hasta mediados del siglo XIX.

mediante la réplica a través de la aplicación de procedimientos sistemáticos y rigurosos, es decir, alcanzar un desarrollo realmente científico¹⁷.

Ahora bien, ello implica proseguir con la superación de las limitaciones que impone el método científico para construir su conocimiento. Una de estas limitaciones deviene la coexistencia en las CC.SS. de posiciones muy divergentes, cuando no opuestas, sobre cuestiones concretas en cada una de ellas, así como entre ellas, en sus respectivos campos de estudio, en su concepción y respecto de la manera en que formula y aborda su objeto de estudio.

Para intuir el camino que probablemente se habrá de recorrer podemos partir de los avatares acaecidos en una de ellas, la Psicología. Es cierto que se ha avanzado mucho desde que el estadounidense William James describía en 1890 el momento en el que se hallaba el grado de su desarrollo científico con las siguientes palabras “parcas clasificaciones y generalizaciones realizadas en un plano meramente descriptivo (...) pero ni una sola ley (...); ni una sola proposición de la cual pueda deducirse casualmente consecuencia alguna (...) Esto no es ciencia, es solamente un proyecto de ciencia” (citado por Brett, 1963; p. 37). Por estas y otras razones definía su posición respecto del desarrollo de esta disciplina en el Prefacio¹⁸ de su obra *The principles of psychology* del modo que sigue:

“Me he mantenido cerca del punto de vista de las ciencias naturales a lo largo del libro. Toda ciencia natural asume ciertos datos sin crítica, y se niega a desafiar los elementos entre los cuales se obtienen sus propias ‘leyes’, y de los cuales se llevan a cabo sus propias deducciones. La psicología, la ciencia de las mentes individuales finitas, asume como sus datos (1) los pensamientos y sentimientos, y (2) un mundo físico en el tiempo y el espacio con el que coexisten y que (3) conocen. Por supuesto que estos datos en sí mismos son discutibles; pero la discusión de ellos (como de otros elementos) se llama metafísica y queda fuera de la competencia de este libro. Este libro, suponiendo que los pensamientos y sentimientos existen y son vehículos de conocimiento, sostiene que la psicología, cuando ha comprobado la correlación empírica de los diversos tipos de pensamiento o sentimiento con condiciones definidas del cerebro, no puede ir más allá, es decir, como una ciencia natural. Si va más lejos se convierte en metafísica. Todos los intentos de explicar nuestros pensamientos dados fenomenalmente como productos de entidades más profundas (ya sea que estas últimas se llamen ‘Alma’, ‘Ego Trascendental’, ‘Ideas’ o ‘Unidades Elementales de Conciencia’) son metafísicos. Este libro rechaza en consecuencia tanto la teoría asociacionista como la espiritista; y en este punto de vista estrictamente positivista consiste el único rasgo de la misma por el que me siento tentado a reclamar originalidad. Por supuesto, este punto de vista es todo menos definitivo. Los hombres deben seguir pensando; y los datos que asume la

17. La Real Academia de la Lengua Española define la ciencia, en su primera acepción como, “Conjunto de conocimientos obtenidos mediante la observación y el razonamiento, sistemáticamente estructurados y de los que se deducen los principios y leyes generales con capacidad predictiva y comprobables experimentalmente”. Esta definición no incluye las ciencias formales.
18. Véase James (1890) en <http://infomotions.com/sandbox/great-books-redux/corpus/html/principles.html#preface>.

psicología, al igual que los que asume la física y las demás ciencias naturales, deben ser revisados en algún momento. El esfuerzo por revisarlos clara y completamente es meta-física; pero la metafísica sólo puede realizar bien su tarea cuando es claramente consciente de su gran extensión. La metafísica fragmentaria, irresponsable y medio despierta, e inconsciente de que es metafísica, estropea dos cosas buenas cuando se inyecta en una ciencia natural. Y me parece que las teorías tanto de un agente espiritual como de las ‘ideas’ asociadas son, como aparecen en los libros de psicología, una metafísica como esta. Incluso si sus resultados son verdaderos, sería tan bueno mantenerlos, como se presentan, fuera de la psicología como lo es mantener los resultados del idealismo fuera de la física”.

Cien años después, las conclusiones son que, pese a que los avances han sido muy importantes, los puntos de vista de James, tal como se presentan en los Principios de Psicología, todavía siguen siendo válidos respecto de muchos de los retos que esta disciplina tiene pendientes¹⁹.

Recordemos que si deseamos que una disciplina pueda ser calificada como científica ha de establecer descripciones objetivas de la realidad, basadas en aspectos de ésta que sean verificables. Las leyes que han de conformarla deben contener los vínculos que existan entre las variables que forman parte de su descripción.

Además, su cuerpo de conocimientos ha de organizarse de forma axiomática, de modo similar a como lo hizo Spinoza con su ética²⁰. Hemos de recordar que esta organización no garantiza la veracidad de una descripción, pero sí es un prerequisite para que las CC.SS. en general y, el Derecho Tributario en particular, puedan avanzar en su desarrollo como disciplinas científicas.

Esto requiere que el conocimiento se obtenga siguiendo un proceso o secuencia de fases que marca el método científico, que obliga y es común a todos los investigadores. Estas fases son:

- (a) examinar el estado del conocimiento previo respecto de la problemática que se quiere estudiar, para derivar su necesidad y oportunidad;
- (b) plantear el problema en términos verificables;
- (c) plantear una propuesta de solución al problema (formular hipótesis y optar por un diseño correlacional o experimental²¹);
- (d) poner a prueba la propuesta;
- (e) recoger los datos que resultan del contraste o desarrollo de su falsación;

19. Véase Johnson y Henley (2013).

20. Véase Spinoza (1677). Para una reflexión actual puede verse Hernández Pedrero (2012).

21. Modos de abordar la situación (metodología correlacional) o de disponerla (metodología experimental) para asegurar en la medida de lo posible que las asociaciones que se descubren se deben a la relación entre las variables que hemos hipotetizado, como paso previo a su verificación, y no a otras variables no controladas.

- (f) discutir los resultados para aceptar o rechazar cada una de las conjeturas o hipótesis planteadas respecto de la solución (así como en relación con los resultados obtenidos previamente por otros investigadores);
- (g) concluir con el reconocimiento del alcance y las limitaciones de los hallazgos.

En este contexto, Bunge (1999) recordaba que las propuestas que realizamos se verifican sometiéndolas a prueba para comprobar su coherencia y su verdad (que a menudo solo es aproximada). Esta prueba puede ser empírica, conceptual o ambas, y a ella han de someter todas las hipótesis; ningún elemento está exento de su contraste o falsación empírica, salvo las convenciones²² y las fórmulas matemáticas. Sostenía que no hay ciencia sin contraste empírico; siempre ha de estar presente la búsqueda y el uso de pautas concretas para su desarrollo.

Afirmaba que el método científico es válido para todas las disciplinas, independientemente de las diferencias en sus objetos de estudio, de las técnicas especiales que requiera o del grado de progreso en el que se halle. El método se ajusta tanto a las ciencias sociales como a las naturales. Para él, una disciplina ha de considerarse *proto-científica* si no emplea el método científico o no busca o utiliza regularidades; en estos casos no puede clasificarse como científica.

Ahora bien, los problemas epistemológicos y metodológicos que presentan las CC.SS. son propios²³ y distintos de los que tienen las llamadas ciencias naturales y otros ámbitos del conocimiento como las ciencias formales²⁴

- 22. Normas o prácticas que se admiten como respuesta a la costumbre o a los precedentes.
- 23. En algunos casos todavía se discute hoy en relación con la delimitación metodológica y conceptual de qué es realmente una ciencia social y qué no lo es. Así, algunas disciplinas sociales no se consideran ciencias sociales en sentido estricto, pese a que utilicen una metodología deductiva en la que incluyen el razonamiento y la discusión racional.
- 24. Las matemáticas, la lógica y las ciencias de la computación son ejemplos de ciencias formales. Son cuerpos de conocimientos racionales, sistemáticos y coherentes cuyos objetos de estudio son abstractos. Su método es la deducción, exclusivamente. Investigan sobre objetos ideales (sistemas formales), sobre formas creadas por nuestro cerebro a través de la abstracción, todas las posibilidades (formas) en las que los hechos preestablecidos podrían combinarse y las consecuencias que necesariamente han de seguir de tal consideración; esta verdad lógica es la verdad en las ciencias formales: la conformidad de las consecuencias con el concepto de las formas que construye nuestro cerebro.

Estas disciplinas validan sus teorías a partir de sus reglas de inferencia, axiomas, definiciones y proposiciones. Todas analíticas, sin mediar la cuantificación, sin observar la realidad para hallar evidencia con la que contrastar sus hipótesis. Los productos o conocimientos que resultan de este proceso son los teoremas (proposiciones cuya verdad resulta de una demostración; en matemáticas se obtienen contrastando una hipótesis o supuesto que ha de permitir, caso de validarse, la afirmación de una tesis –conocimiento que es un producto racional– que no es no evidente por sí mismo).

Pese a ello, por ejemplo, las matemáticas y las ciencias de la computación tienen un fin práctico. Se han desarrollado basándose en la medida y el cálculo, utilizando la abstracción y la lógica en su razonamiento.

Recordemos que la metodología es el conjunto de procedimientos que utiliza una disciplina para, a partir del estudio de los hechos, conseguir el conocimiento científico. En el campo de las CC.SS. éste incluye el modo de recoger los datos (procedimientos y estrategias utilizados durante la toma de medidas), el modo en que se halla o se disponga la situación para observar y cuantificar los eventos que se producen (diseño) y los procedimientos utilizados en el tratamiento de la información recogida (métodos de análisis de los datos).

En las CC.SS. esta forma de proceder permite que a partir de la investigación social: (i) podamos acceder a nuevos conocimientos como resultado de formular preguntas que antes no se habían realizado o de dar una respuesta distinta a las ya dadas ante un problema sin resolver (investigación básica); (ii) evaluar para detectar necesidades o problemas en una situación social concreta sobre los que aplicar nuestros conocimientos con la intención de remediarlos o solucionarlos (investigación aplicada).

Dado que en muchas ocasiones se arguye que la elección del método en las CC.SS. está determinada por sus propios fundamentos y por sus particularidades, es decir, porque la investigación en este contexto no permite en ocasiones realizar determinados experimentos en condiciones controladas de laboratorio y en otras resulta difícil establecer cuantitativamente la separación entre distintos efectos cualitativos.

Hay que recordar que en éstas el proceso metodológico puede ser de orden cuantitativo²⁵ y/o cualitativo²⁶. En unos casos puede requerir la aplicación de estrategias que permiten la medida a través de la observación y/o la experimentación, como en el resto de las disciplinas científicas; en otros éstas son más específicas, como ocurre con las encuestas o las revisiones de la literatura *ad hoc*, es decir, con los trabajos de documentación sobre aspectos concretos que permiten investigar el estado del conocimiento al

25. Se estudian las variables que se consideran relevantes de forma sistemática, cuantificando datos y en su caso tratándolos con procedimientos estadísticos. Su objetivo es desarrollar y poner a prueba modelos funcionales o hipótesis construidas a partir procesos deductivos, derivados de las teorías, sobre los fenómenos que se investigan. La medida es una condición necesaria porque permite realizar la conexión entre el dato que proviene de la observación y las relaciones cuantitativas postuladas.

Cuando los datos no son tangibles se les asignan valores numéricos (como ocurre con las declaraciones o con las observaciones, por poner dos ejemplos). El objetivo es poder aplicar procedimientos de tratamiento estadístico de los datos que nos permitan establecer o confirmar relaciones entre las variables que hemos hipotetizado asociadas y así poder generalizar al conjunto o a parte de una población concreta nuestros resultados.

26. Se recogen datos que no son numéricos (por ejemplo, la dirección o el significado de la relación) a partir de la observación sistemática y estructurada (científica). No se busca insistentemente la representatividad de la muestra; la validez externa trata de conseguirla por medio otras estrategias como el trajo de campo, incluyendo miembros representativos de los estamentos que integran la estructura social (representatividad estructural) o la triangulación de resultados.

Se utilizan procedimientos distintos al experimento o la encuesta: entrevistas, grupos de discusión, análisis del contenido de discursos, observación participante, etc. porque se utilizan los estudios de caso (descriptivos), la introspección, la narración de historias vitales, las entrevistas, producciones culturales, etc.

respecto (a partir del escudriño de las bases de datos y/o del trabajo de biblioteca), o con los procedimientos cualitativos y los análisis estadísticos de datos secundarios.

Pese a que ambas modalidades de proceder difieren en muchos aspectos, en las dos se produce la interacción sistemática entre la teoría y los resultados de la medida (datos). La elección de un procedimiento u otro estará determinada por los intereses, las limitaciones éticas y las posibilidades de control de las variables relevantes para la investigación.

En el marco de la CC.SS., el Derecho se define como *ciencia jurídica* y delimita su objeto como el estudio, la interpretación, la integración y la sistematización del ordenamiento jurídico (que es de obligatorio cumplimiento).

Dentro de éste, López Martínez, Damas Serrano, Pérez Lara y Eseverri Martínez (2015) definen el Derecho Financiero como “la rama del conocimiento científico –y más concretamente aún, del Derecho Público– que tiene por objeto el estudio del ordenamiento jurídico-financiero” (p. 1) mientras que Martínez Lago et al. (2018) recuerdan que “designa tanto *una parte o rama del ordenamiento jurídico*, es decir, un conjunto de normas, como una *parte o sector de la ciencia jurídica*, precisamente la que estudia esa rama del ordenamiento” (p. 55), el cual “es autónomo respecto de otras ciencias que también se proyectan sobre la Hacienda Pública, distinguiéndose claramente de ellas simple y llanamente porque es ‘Derecho’ y, como tal, no puede confundirse con una ciencia económica, ni con la Política o la Sociología financiera” (pp. 54-55).

Además, Martínez Lago et al. (2018) afirman que el Derecho Tributario, en tanto que parte del Derecho Financiero, es la disciplina científica que “organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y regula las funciones públicas y procedimientos de aplicación de este recurso público” (p. 63). Organiza con el fin de delimitar y concretar operativamente qué y cuándo puede ser considerada una circunstancia económica como económica-y-jurídica, es decir, de naturaleza jurídico-económica por la que se obliga al pago de un tributo; regula, mediante desarrollo normativo, las funciones de la Administración implicadas en la gestión de los tributos y los procedimientos que se utilizarán.

Altamirano (2012; pp. 20-21) realiza una excelente revisión al respecto subrayando que las definiciones de Derecho Financiero tienen matices diferenciales respecto del enfoque, pero todas presentan un denominador común que es su objeto de estudio: los ingresos y gastos del Estado.

Así, en el contexto español recuerda que para Sainz de Bujanda (1977), es la disciplina que “organiza los recursos de la Hacienda del Estado, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y ordenación de los gastos” (p. 476).

En cambio, Simón Acosta (1985) lo define como “el conjunto de normas reguladoras de la actividad de los entes públicos, de contenido dinerario a través de la cual aquéllos hacen efectivo el interés público de obtener los medios económicos que necesitan y el de que esos medios sean empleados en la mejor forma de acuerdo con el ordenamiento” (p. 145).

Por su parte, Calvo Ortega (2004) lo entiende como un “conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención y gasto de los recursos monetarios necesarios para la actividad de los entes públicos” (p. 43).

Herrera Molina expresa que, “como disciplina académica, es una rama de la Ciencia Jurídica que estudia el ordenamiento de la Hacienda pública”, entendiendo esta última como la acción del Estado y demás entes públicos dirigidos a obtener ingresos y realizar los gastos necesarios para cumplir con sus funciones (p. 3).

Para Ferreira Lapatza (2006) es “aquella parte del Derecho objetivo que regula la actividad financiera del Estado (y de los otros entes públicos) constituye el Derecho Financiero, que puede definirse como el conjunto de las normas que disciplinan la recaudación, la administración, distribución y gasto de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos –siguiendo en esa definición a Giannini– [...] El Derecho Financiero se configura, así, como una disciplina jurídica especializada en el estudio de las normas que regulan la actividad financiera. actividad financiera que resulta, claro está, punto de referencia obligado en toda definición del Derecho Financiero [...]. El Derecho Financiero puede ser definido como aquella rama del Derecho que estudia las normas que regulan la obtención, la administración y el gasto del dinero público, o, si se quiere y en forma muy abreviada, como el Derecho del dinero público. Del dinero que pertenece a los entes públicos y, por tanto, a toda la comunidad” (pp. 33 y 35).

En relación con el ámbito internacional Altamirano (2012) recoge las definiciones de Falsitta (1997), Giuliani Fonrouge (2004) y Ranelletti (2007).

Falsitta (1997) lo define como el complejo de normas que regulan la obtención, gestión y erogación de los medios económicos que desarrollan la vida del Estado (p. 3). Para Giuliani Fonrouge (2004) es el “conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza el contenido de las relaciones que origina” (p. 24), mientras que Ranelletti (2007) considera que el “Derecho Financiero es una ciencia jurídica: estudia el fenómeno financiero desde el punto de vista jurídico, o sea, estudia la norma jurídica que un determinado Estado ha impuesto para regular la organización y actividad financiera del gasto y de los ingresos, o sea, el ordenamiento jurídico de los varios impuestos, tasas, etc., las normas relativas a la determinación de la renta y aquellos a quienes incumbe, y las relativas a los recursos, y así de esta manera en las otras materias” (p. 1).

2. LA INTERDISCIPLINARIEDAD Y SUS IMPLICACIONES

Pese a la autonomía e independencia científica del Derecho Financiero y, por lo que respecta a esta monografía del Derecho Tributario, tanto dentro del campo del Derecho como respecto del resto de las disciplinas científicas que integran las CC.SS., resulta innegable su implicación (y la necesidad de su participación) en el marco de la tributación porque en ésta participan al menos variables psicológicas (el comportamiento

tributario), sociológicas (los efectos del grupo sobre el individuo), económicas (consecuencias pecuniarias de la tributación) y jurídicas (la regulación normativa), en cuyo estudio también deberían concurrir, al menos, las disciplinas que comparten el mismo objeto material.

No ocurre así en el caso del Derecho Tributario, pese a que los hallazgos procedentes de estas disciplinas pueden contribuir a mejorar la comprensión y la explicación del acto de tributar. Además, estas mejoras pueden promover el desarrollo o actualización de la normativa tributaria para su adecuación a estos conocimientos, modificando aspectos relevantes de la relación de la administración con sus administrados, así como del grado de implicación voluntaria de estos últimos con el cumplimiento de aquella. Es decir, pueden mejorar la organización, la regulación, la aplicación de la normativa y la respuesta de cumplimiento del contribuyente.

Esta intersección de variables y disciplinas delimita un campo de estudio que cruza los límites de cada una de ellas para dar lugar a lo que se viene llamando “conocimiento interdisciplinar”²⁷, que resulta de la aportación y en su caso de la colaboración de/entre especialistas e investigadores de cada una de las mismas.

En consecuencia, la tributación en tanto que hecho complejo (socio-psico-jurídico-económico) requiere un análisis interdisciplinar. La creciente especialización y el intenso desarrollo al que están sometidas buena parte las disciplinas que integran las CC.SS., así como la merma en la comunicación, entre los investigadores y los especialistas de las disciplinas que participan en el estudio de este proceso, que puede producir la complejidad de las circunstancias que concurren, reducen cuando no impiden su necesaria colaboración.

En este marco, Ramos Torre (2020), al hilo de su reflexión sobre el informe de la Comisión Gulbenkian, indicaba que pese a que las CC.SS. desde su separación, tras fijarse la línea que las separaba de las llamadas ciencias “duras” y parcelarlas según criterios simples de objeto, espacio y tiempo, la mayoría de éstas no han cejado hasta alcanzar su plena institucionalización académica, la independencia que deviene de disponer de un objeto formal de estudio y un delimitado propio por éste.

No obstante, pese a esta clarificación de los límites y de los objetivos, los hechos muestran la “porosidad” de estas delimitaciones y por ello se siguen publicando muchísimos estudios de economistas sobre el comportamiento económico de los seres humanos, adentrándose en un campo que, por su objeto formal y su campo de estudio, es propio de la Psicología (pese a que llamen a su aplicación en este campo “Economía del comportamiento” –por cierto, absurdamente–), de sociólogos

27. La interdisciplinariedad aúna el quehacer de grupos de distintos grupos de investigación que, desde sus perspectivas específicas, buscan un fin común desde disciplinas con relaciones definidas y conexas entre sí.

En nuestro caso la mejora de la tributación tanto en la cantidad tributada como en el incremento de la contribución voluntaria o que resulta de la comprensión de su necesidad y la superación del malestar que genera la pérdida de un reforzador secundario tan relevante como el dinero.

que indagan sobre “la moral tributaria”, de psicólogos que estudian las variables grupales implicadas en el cumplimiento tributario, de historiadores que rastrean el curso y las variables que afectan a los sistemas jurídicos en distintos momentos de su historia, etc.

Todo ello parece mostrar que, como indicaba Wallerstein²⁸, la situación actual presenta una creciente hibridación o superación de las fronteras disciplinares, aunque se reconozca la necesidad de que éstas sigan cumpliendo su papel pese a que se transformen, es decir, disciplinando y normalizando campos del saber, pero dentro de la institucionalización de la fluidez en el diálogo entre investigadores y especialistas de campos distintos.

La concepción de la ciencia tiene que reconciliarse con la práctica real del conocimiento que permeabiliza la frontera entre humanidad y naturaleza; enfatizando el estudio de lo complejo, de lo temporal e inestable; conjugando lo universal y lo particular, lo global y lo local.

Como indicaba Ramos Torre (2020), el científico ha de estar abierto a la colaboración con otras disciplinas porque el destino de las ciencias sociales –o más bien, el destino general de las ciencias, con independencia de su supuesta “dureza”– también se juega ahí, en la superación de la parcelación cuando resulte necesario; eso sí, evitando el popurrí sin medida ni método.

Recordemos con Martínez Lago et al. (2018) la clarificación que estos autores realizan al respecto cuando señalaban que:

“(…) las ciencias nunca se han diferenciado por el *objeto material* de la realidad sobre el que versan, sino que tienen un *objeto formal* –no coincidente con el *objeto material*– propio cada una, resultado de acotar un determinado aspecto de esa realidad para ser examinado mediante sus métodos propios, del modo más adecuado para el progreso del conocimiento.

Pongamos un ejemplo sobre lo señalado: no se puede hablar de una *Ciencia del Carbono* o de una *Ciencia del Hierro*, sino que existirá una *Física del Carbono*, una *Química*, una *Geografía del Carbono* o *del Hierro*, etc. Es decir, que hay una pluralidad de conocimientos científicos, pertenecientes a ciencias diversas –la Física, la Química, la Geografía, etc.–, sobre el carbono o el hierro, estudiado por cada una de ellas con su propio método.

Del mismo modo no se puede hablar de una *Ciencia de la Hacienda*, sino que hay una diversidad de disciplinas –la Economía, la Sociología, el Derecho, etc.– que estudian ese objeto de la realidad social que es la Hacienda Pública. La parte de estas ciencias que se proyecta sobre ésta se adjetiva con el calificativo *financiero*. Hablaremos, pues, de *Economía Financiera* (también llamada tradicionalmente Hacienda Pública, aunque se trata de términos menos correctos), parte de las Ciencias Económicas, de *Sociología Financiera* (parte de la Sociología), de *Derecho Financiero* (parte de la ciencia jurídica), por citar sólo las disciplinas financieras más importantes y más desarrolladas (...) [Así, el objeto del Derecho Financiero] entendido como parte de la Ciencia del Derecho, no es

28. Véase, por ejemplo, Wallerstein (2000).

realmente la actividad financiera sin más, sino ésta en cuanto aparece cualificada por las notas conceptuales de lo jurídico, esto es: *la realidad jurídico-financiera*.

Mientras la Economía Financiera estudia las leyes económicas que rigen el fenómeno financiero (por ejemplo, la distribución económica de los impuestos, la influencia de una determinada política fiscal y presupuestaria en el nivel de precios, en la estabilidad o en el desarrollo, etc.), el Derecho Financiero estudia las *normas jurídicas* reguladoras de la actividad financiera y las relaciones jurídicas de ella derivadas. Ambas, en realidad, tienen, pues, un objeto científico diferente”. (pp. 53-54). (lo escrito entre corchetes es nuestro).

Por otra parte, como referían Martínez Lago et al. (2018), al hilo de lo que ya hemos avanzado respecto de la tributación, la actividad financiera del Estado es un fenómeno heterogéneo (por la variedad de variables que lo determinan) y complejo (por el efecto de cada una de ellas y los producidos por sus interacciones), que presenta distintos aspectos que, a su vez, implican a otras tantas disciplinas científicas por cuestiones estrictamente metodológicas.

Así, por ejemplo, factores de naturaleza tan variada como los políticos, los jurídicos, los sociológicos, los psicológicos o los económicos desempeñan papeles muy relevantes y en consecuencia ejercen una gran influencia sobre tal actividad. Por ello, el estudio particularizado del fenómeno financiero en general y el de la tributación en particular, requieren rigor metodológico y el análisis pormenorizado de cada uno de los aspectos que presentan, si lo que deseamos es dar respuesta a las distintas preguntas que surgen al observarlo desde los diversos ángulos que pueden adoptarse.

Por ejemplo, desde la perspectiva jurídico-tributaria el análisis deberá centrarse en la cobertura constitucional de la obligación de contribuir, la delimitación del hecho imponible y la regulación de la relación entre los obligados tributarios y la Administración, los criterios de justicia y capacidad económica en la imposición, etc.²⁹. Mientras que desde la posición sociológica se estudiará y analizará el papel de la cultura y el de otras variables más específicas como el capital o la cohesión sociales en el comportamiento de los grupos sociales ante las medidas que adopten los poderes públicos en materia tributaria, por ejemplo.

En cambio, desde la psicológica se centrará en el conocimiento del papel y la magnitud del tamaño del efecto que puede asociarse con las variables que estén implicadas en la aptitud (aprendizajes previos) y la actitud (dirección de la intención de la respuesta tributaria) de los ciudadanos, las cuales orientan y guían su toma de decisiones respecto grado de cumplimiento-incumplimiento de la obligación que le viene impuesta por el Estado; tal es el caso de la “presión de grupo”, las creencias respecto de los tributos, las heurísticas cognitivas o la disonancia cognitiva producida por la confrontación entre el deber de contribuir y el malestar que produce el castigo de desprenderse del reforzador secundario de mayor valor (el dinero).

29. Para una aproximación a esta cuestión puede consultarse el trabajo ya clásico de Martín Queralt, Lozano Serrano y Casado Ollero (2004).

Por último, el estudio económico permitirá avanzar en el análisis y el conocimiento de la magnitud del tamaño de los efectos económicos que conlleva el gasto público y el que producen los impuestos sobre los obligados tributarios y en los distintos sectores de la economía.

Este es el ámbito en el que deseamos realizar nuestra aproximación a repensar el Derecho Tributario, en su intersección con las disciplinas con las que está directamente relacionada la tributación (psicología³⁰, sociología³¹ y economía³²) con especial énfasis en la psicología por las implicaciones que sus hallazgos pueden tener para mejorar el cumplimiento tributario en general y la relación entre el contribuyente y la Administración Tributaria en particular.

En este contexto cabe recordar la reflexión de Simón Acosta (1985) cuando indicaba que las normas jurídicas regulan las respuestas de los contribuyentes que son relevantes para la comunidad haciendo referencia a actividades o respuestas concretas respecto de bienes específicos. Lo decía así:

“(...) la norma jurídica regula conductas humanas relevantes para el resto de los miembros de la sociedad. En toda conducta humana o relación entre hombres existen unos elementos que pueden ser tenidos en cuenta para delimitar las ramas del Derecho: hay siempre unos sujetos a los que la norma se refiere y que constituyen los centros de imputación de las libertades o limitaciones que el Derecho otorga o impone. Dado que el Derecho regula los comportamientos en cuanto afectan a los demás, toda conducta contemplada por el Derecho ha de tener una proyección externa y sensible, es decir, se traduce en una actividad en el más amplio sentido de la palabra, que incluye también

30. Su objeto de estudio es el comportamiento humano que resulta de la relación entre los estímulos que desencadenan y mantienen las reacciones humanas, al menos, en los sistemas de respuesta cognitivo (pensamientos, imágenes y procesos), psicofisiológico (respuestas somáticas y neurovegetativas –tejidos, órganos y sistemas automáticos-) y motor (respuestas de la musculatura estriada). Es una ciencia, una disciplina académica y una profesión que abarca todos los productos (experiencia) del aprendizaje humano.
31. Estudia la estructura y la dinámica de los fenómenos colectivos producidos por la actividad social humana, de acuerdo con las variables relevantes del marco histórico-cultural en el que se producen. Para el desarrollo de su investigación utiliza procedimientos metodológicos interdisciplinarios que permiten realizar análisis e interpretaciones de sus resultados respecto de las tendencias del comportamiento social. Realiza sus análisis científicos tanto desde la perspectiva micro de la interacción social y las organizaciones sociales hasta la estructura social y de los sistemas sociales.
32. La Real Academia de la Lengua Española la define como la “Ciencia que estudia los métodos más eficaces para satisfacer las necesidades humanas materiales, mediante el empleo de bienes escasos”. Es decir, se centra en la investigación del modo en el que las sociedades humanas se organizan para producir los medios con los que satisfacer sus necesidades y para que puedan volver a producirlos de manera indefinida pese a contar con recursos limitados. Su objeto de estudio incluye los procesos de extracción, producción, intercambio, distribución y consumo de servicios y bienes. Su método, el análisis económico, se aplica a campos de conocimiento tan variados y diversos como la salud, el gobierno, los negocios, las finanzas, el derecho, la familia, las instituciones, la guerra, la educación, etc. Su fin último es la mejora material de la vida de los seres humanos.

en su ámbito la inactividad o pasividad en cuanto conducta omisiva de un determinado comportamiento exigido o prohibido. Finalmente, la conducta se proyecta o afecta a un bien jurídico, material o inmaterial, que constituye su objeto. Por tanto, si el Derecho regula conductas, las normas jurídicas hacen siempre referencia –para permitir las o prohibirlas– a determinadas actividades de ciertos sujetos en relación con unos objetos o bienes” (pp. 65-66).

Nótese que este reconocimiento conlleva asumir que la norma jurídica será relevante para entender el comportamiento tributario del contribuyente cuando éste la haya hecho suya, la haya interiorizado y asimilado.

Recuérdese al respecto que la asimilación es la estación término de un proceso de aprendizaje que se inicia con la acomodación (primera fase del proceso de interiorización), prosigue con el desarrollo del ejercicio/práctica y el aprendizaje del autocontrol (demorar/renunciar a una gratificación para obtener algo mejor después) y finaliza generalmente con el automatismo de acción. Es decir, reaccionando ante el estímulo o situación sin someter la ejecución de la acción al filtrado previo del proceso racional de tomar decisiones para tributar de acuerdo con la norma.

De hecho, Krauskopf y Prinz (2011) aportaron evidencia experimental en línea con la tesis en la que se sustenta este proceso. Ellos demostraron mediante el análisis del tiempo de decisión que la mayoría de los participantes en los experimentos de laboratorio decidían muy rápidamente, lo que interpretaron como más propio de una decisión automática que de un proceso estratégico de toma de decisiones sobre el pago de impuestos.

No obstante, como tendremos ocasión de discutir a la luz de los resultados de la investigación, la reflexión de Simón Acosta (1985) no se ve reforzada siempre por los indicios empíricos. Así, por ejemplo, Mead, Baumeister, Gino, Schweitzer y Ariely (2009) encontraron pruebas experimentales de que es más probable hacer trampas cuando se agotan los recursos emocionales de una persona para afrontar el trabajo cognitivo extra que requiere el ejercicio del autocontrol que cuando está “entera”, es decir, no está fatigada emocionalmente. Por lo tanto, los resultados de los análisis realizados por Krauskopf y Prinz (2011) no están cerrados, requieren que se confirmen también bajo estas condiciones experimentales.

Además, la reflexión de Simón Acosta (1985) también hay que considerarla en el contexto de los resultados del experimento de Shu et al. (2012). Éstos hallaron que el hecho de firmar un formulario similar a una declaración tributaria al comienzo de su cumplimentación, en vez de hacerlo al término, mejoraba la veracidad de la información que se utilizaba para responder.

Pero por si fuese poco lo indicado hasta ahora, hemos de añadir un ítem más. Bicchieri y Xiao (2009), en una investigación conocida como “el experimento del juego del dictador” compararon los efectos producidos en el comportamiento tributario de los participantes la información sobre lo que hacían los demás participantes (expectativas

empíricas) y lo que los demás participantes piensan que es lo que debe de hacerse (expectativas normativas).

Los resultados mostraron que el comportamiento tributario dependía principalmente de las expectativas empíricas; lo que pensaban los demás que se debía de hacer no resultaba relevante frente a lo que se pensaba que hacían los demás cuando se confrontaban en ambos tipos de expectativas.

Baste este adelanto de lo que puede aportar la psicología respecto de las variables internas o estrictamente individuales (historia de aprendizaje, creencias, expectativas, atribuciones, etc.) y las externas como el efecto de la “presión de grupo”, el modelado o la psicoeducación, por poner algunos ejemplos, sobre el comportamiento individual que pueden afectar directamente a esas respuestas que regula el Derecho Tributario, incluidas las pautas de actuación de la Administración Tributaria.

Pero ¿cuál es la magnitud de la contribución científica del Derecho Tributario al conocimiento de las variables que afectan al cumplimiento de la normativa tributaria de la que es regulador?, ¿qué conocimientos se incluyen en la formación académica de los especialistas en Derecho Tributario respecto de tales variables en general y de las que conciernen al incremento de la probabilidad de que norma tributaria sea cumplida por los contribuyentes?, ¿hay alguna contribución teórica del Derecho Tributario que oriente la investigación de los requisitos que ha de integrar la norma tributaria para que se maximice su probabilidad de cumplimiento?

La respuesta a todas las interrogantes planteadas en el párrafo previo la proporciona la revisión realizada por Pickhardt y Prinz (2014). Sorprende (y hasta entristece) que tras lo que acabamos de decir en los párrafos previos, cuando estos autores repasan las líneas y estrategias de investigación en el ámbito tributario puedan decir:

“Observe primero que el derecho como disciplina académica no está representado en la Tabla 1. Aunque el derecho es una disciplina académica muy importante para comprender e interpretar las leyes tributarias, no parece presentar un enfoque de investigación idiosincrásico de la evasión tributaria que no esté representado por las demás disciplinas académicas. Por lo tanto, no figura explícitamente en el cuadro 1; además, no examinamos documentos jurídicos específicos sobre la evasión tributaria (...) Las disciplinas académicas (definidas aquí de la misma manera que en los departamentos universitarios contemporáneos; las herramientas y los métodos que aplican se examinan a continuación) con importantes contribuciones a la investigación sobre la evasión y el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se consideran pertinentes aquí son la economía, la psicología (social), la sociología y la econofísica (una disciplina recientemente desarrollada en la física en la que se aplican métodos de la física estadística a los fenómenos económicos (...))” (p. 8)³³.

33. “Note first that law as an academic discipline is not represented in Table 1. Although law is a very important academic discipline for understanding and interpreting tax laws, it seems not to present an idiosyncratic research approach to tax evasion that is not represented by the other academic disciplines. Therefore it is not contained explicitly in Table 1; moreover, we do not review specific law papers on tax evasion (...) The academic disciplines (defined here is the

Todavía resulta más chocante, si cabe, que una subdisciplina de la física tenga un papel investigador en este asunto y el Derecho Tributario sea ajeno a ello.

Parece necesario que el Derecho Tributario se plantee si considera que este “abandono” de una parcela que le es propia ha de ponerse en producción. Es decir, si los juristas expertos en la materia entienden necesario ponerse a la tarea de contribuir a la investigación de esta problemática de la que inevitablemente su objeto de estudio forma parte, ya sea contribuyendo a la investigación existente³⁴ o desde una línea propia y complementaria a los desarrollos actuales³⁵. Nos gustaría que algún día resulte posible.

3. POSIBILIDADES Y RETOS

El método científico se presenta como el garante de la mejor práctica para la aplicación de los conocimientos obtenidos en el marco de una disciplina científica. La réplica, a la que han de poder someterse los hallazgos científicos para ser tenidos por tales, es la mejor garantía de la que disponemos para asegurar que, cuando se tome la decisión de aplicarlos, se hará del mejor modo conocido respecto del qué hay que hacer y del cómo hacerlo.

Esta consecuencia de la construcción del conocimiento es connatural a toda disciplina científica porque la conlleva su método, es decir, la manera en que se procede para avanzar en el desarrollo del conocimiento de su objeto formal de estudio, dentro del campo que le es propio y el de sus aplicaciones.

same way as they are in contemporary university departments; the tools and methods they apply are discussed below) with important contributions to research on tax evasion and compliance considered relevant here are then economics, (social) psychology, sociology and econophysics (a recently developed discipline in physics where methods from statistical physics are applied to economic phenomena (...)) (Pickhardt y Prinz, 2014; p. 8).

34. Braithwaite (2009), en el prefacio de su obra *Defiance in Taxation and Governance – Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, abordaba esta forma de contribuir al desarrollo científico diciendo que “En las ciencias sociales muchos de nosotros transferimos durante mucho tiempo el conocimiento a través de las fronteras disciplinarias de una manera que siendo fieles a nuestra disciplina también son útiles para otras. Una forma de satisfacer este anhelo es aprovechar los artículos que abordan cuestiones similares de diferentes disciplinas y juntarlos para forjar una nueva coherencia intelectual que pueda hacer avanzar las fronteras del conocimiento. Esta parece ser la forma en que se arraigan nuevos campos de estudio” (p. 1) (“Many of us in the social sciences long transfer knowledge across disciplinary boundaries in a way that is true to our discipline yet useful to other disciplines. One way satisfy this longing it to seize articles that address similar issues from different disciplines and piece them together to forge new intellectual coherence that can push forward the frontiers of knowledge. This seems to be the way in which new fields of study take root”).
35. Si algo caracteriza a la investigación del comportamiento tributario es la interdisciplinariedad, como veremos al estudiar las variables implicadas en su desarrollo y mantenimiento y las que conforman las propuestas explicativas. Entre los investigadores se hallan psicólogos como Valerie Braithwaite, Daniel Kahneman, Erich Kirchler, Gunter Schmolders o Michael Wenzel; sociólogos como James A. Coleman o Doren McBarnet; economistas como James Alm, Ernst Fehr, Jorge Martínez-Vázquez o Benno Torgler (que se califica a sí mismo de investigador interdisciplinar); econofísicos como Brian Arthur o Eugene Stanley; pero... no hay juristas.

Ahora bien, en ocasiones el objeto formal de una disciplina y/o el estado en el que se halla su desarrollo empírico limita esta posibilidad. En estos casos, ésta ha de incorporar como propios los hallazgos procedentes de otras ciencias afines, por compartir su objeto material de estudio, como ocurre en las CC.SS. con el comportamiento humano, para avanzar en la mejora de sus conocimientos y en la aplicación de sus desarrollos en el contexto real. Desde nuestro punto de vista, esto es lo que ocurre, por ejemplo, en el Derecho Tributario en cuyo objeto de estudio también se halla la relación entre los obligados tributarios y la Administración Tributaria, cuyo sustento es el comportamiento de ambos regulado mediante la normativa.

Esta manera de hacer uso de la evidencia disponible, sustentada en los resultados de las investigaciones originales y de sus réplicas, reduce significativamente la probabilidad de error cuando se utilizan los conocimientos para diseñar, planificar y utilizar en el ámbito aplicado los avances que aportan los desarrollos científicos³⁶. Esta forma de proceder, propia de las ciencias aplicadas, es lo que conocemos como “práctica basada en la evidencia” e incluye tanto a las ramas aplicadas de las ciencias “duras” (o de la naturaleza) como a las de las CC.SS..

Así, por ejemplo, la Medicina y la Psicología sustentan su quehacer para el logro de sus desarrollos científicos y la aplicación de éstos a la solución de problemas de relevancia social y/o individual en el ejercicio basado en la evidencia.

La Medicina basada en la evidencia (MBE) surgió³⁷ como una alternativa al uso de la intuición, la racionalidad o la experiencia clínica no sistematizada en el ejercicio de la medicina.

Su objetivo fue y es integrar la experiencia, la habilidad y la destreza clínica con la mejor evidencia externa y empírica disponible. Además, exige que el médico, en tanto científico que ejerce una profesión, desarrolle y aplique habilidades y destrezas de búsqueda de información y de evaluación de literatura científica³⁸ específicas de su formación.

La MBE se fundamenta en tres principios:

- Aplicar la mejor evidencia disponible.
- Implicar al paciente en la intervención porque esta ha de ser complementada con su participación respetando que es un ser con voluntad, con valores y preferencias³⁹.

36. Un indicio de que los tiempos apuntan en esta dirección puede hallarlo el lector en la información proporcionada por Martín Fernández (2018, 7 febrero) sobre un proyecto de ley de la Asamblea francesa que, además querer cambiar el tipo de relación entre la Administración y los ciudadanos en general, y en particular entre los contribuyentes con la Administración Tributaria, incorporando al Derecho Tributario el modelo de cumplimiento cooperativo, también lo hace con carácter experimental, es decir, controlando con medias previas y de seguimiento los resultados que producen el cambio que se introduce en la normativa.

37. Véase Sackett, Rosenberg, Gray, Haynes y Richardson (1996).

38. Véase Evidence-Based Medicine Working Group (1992).

39. Véase Guyatt y Rennie (2002) y Guyat, Rennie. Meade y Cook (2014).

- Seguir guías para orientar la toma de decisiones por parte de los médicos y de los pacientes. Éstas han de permitirles valorar la fiabilidad de la evidencia empírica disponible, para analizar qué implica la fiabilidad de una prueba diagnóstica, cuál es el pronóstico para el problema sobre el que se plantea intervenir y qué impacto (positivo y negativo) se espera de cada una de las opciones terapéuticas disponibles.

Es decir, la evidencia por sí misma no es suficiente para tomar una decisión⁴⁰, se requiere un diagnóstico riguroso, considerar el contexto clínico, respetar la singularidad de cada ser humano (sus valores y sus preferencias) y que la decisión última para guiar la intervención en la salud del paciente sea compartida por éste y por su(s) médico(s)⁴¹.

Compartir la mejor evidencia disponible en el momento de tomar una decisión no conlleva la incomunicación de las partes, sino todo lo contrario, porque ha de ser el resultado de la intersección entre las habilidades y destrezas de comunicación respecto del paciente y la MBE⁴².

En consecuencia, supone que los pacientes se apoyen en el conocimiento y en la opinión de sus médicos para considerar y valorar las distintas opciones disponibles, así como para tomar una decisión informada⁴³ que tenga en cuenta los valores, las preferencias y las condiciones del paciente y los conocimientos médicos⁴⁴.

Siguiendo las líneas maestras de la MBE, la Psicología Basada en la Evidencia (PBE) también:

- integra la investigación de mejor calidad con el contexto y la cultura del cliente/paciente⁴⁵, así como con sus valores y preferencias (American Psychological Association, 2005);
- promueve la recogida, interpretación e integración de la evidencia que procede de la investigación en general y la clínica en particular, así como la derivada de la participación y opinión del cliente/paciente en la toma de decisiones compartidas e informadas.

40. Véase Guyatt, Rennie, Meade y Cook (2014).

41. Véase Elwyn, Edwards, Kinnersley y Grol (2000).

42. Greenhalgh, Howick y Maskrey (2014).

43. Elwyn, Frosch, Volandes, Edwards y Montori (2010).

44. Haga el lector un ejercicio de traducción al ámbito tributario para intuir los beneficios que potencialmente podría acarrear esta filosofía de construcción del conocimiento basado en la evidencia.

45. Entenderemos por “cliente” la persona que sin presentar un trastorno psicológico o de otra naturaleza requiere del psicólogo servicios concretos como la participación en la selección de personal o su atención y consejo u orientación; en cambio, el “paciente” será quien presente un trastorno de orden psicológico o biomédico que interfiera significativamente en su quehacer cotidiano y le produzca sufrimiento a él/ella y/o a las personas con las que convive o interactúa cotidianamente.

Es decir, la PBE se fundamenta en el uso explícito y razonado de la mejor evidencia empírica disponible en cada momento, para que tanto el paciente/cliente como el psicólogo puedan tomar una decisión consensuada sobre la intervención psicológica que se requiera tras una evaluación rigurosa⁴⁶ y el respeto del código deontológico⁴⁷. La PBE se fundamenta en los resultados de la investigación de la eficacia, eficiencia y efectividad de las intervenciones psicológicas⁴⁸ (APA, 2002).

Pero tanto los conocimientos obtenidos por la Medicina o por la Psicología no son suficientes en sí mismos para afrontar los retos y dificultades a los que han de hacer frente en sus respectivos campos de aplicación y, como es obvio, precisan utilizar los hallazgos procedentes de otras disciplinas afines para cumplir con sus objetivos.

Así, la Medicina se nutre de los hallazgos de la Física (avances en el conocimiento de la radiactividad, de la luz y las propiedades de los cristales, de las ondas, de las propiedades de los materiales, etc.), de los avances de la Biología (conocimiento del funcionamiento celular, avances en el conocimiento de la estructura y las propiedades de las proteínas, de los ácidos nucleicos, etc.), de la Química (nuevas combinaciones de elementos, desarrollo nuevas moléculas con propiedades específicas o el descubrimiento de moléculas naturales con beneficios para determinados aspectos de la salud, etc.), etc.

En el campo aplicado de la Psicología ocurre otro tanto. Por ejemplo, cada vez tiene mayor relevancia la llamada “realidad virtual”, proveniente de los desarrollos de la electrónica y la programación informática, en las intervenciones psicológicas.

Esto es lo que ocurre, por ejemplo, en el tratamiento de los trastornos de ansiedad o en el uso de avatares para el tratamiento de las alucinaciones auditivas en las personas que presentan esquizofrenia, o la “realidad aumentada” para maximizar la exposición a los estímulos temidos, o el empleo de “simuladores” para entrenar la respuesta de los pilotos comerciales y militares en situaciones poco frecuentes, pero que pueden resultar tan cruciales y determinantes como lo son las habituales para mantener rutinas o cadenas de respuestas (hábitos) cuya secuencia hay que automatizar para prevenir fallos indeseables producidos por descuidos de la atención, etc.

46. Véase por ejemplo Daset y Cracco (2013). Labrador y Crespo (2014), Moriana y Martínez (2011), Pérez-Álvarez, Fernández, Fernández y Amigo (2003), Vázquez y Nieto (2003), Vera-Villarreal y Mustaca (2006) o VV. AA (2001).
47. Véase Consejo General de Colegios Oficiales de Psicólogos de España (2015) American Psychological Association (2003).
48. Asociaciones robustas y bien establecidas respecto a un grupo de control (eficacia), otra intervención o procedimiento (eficiencia; v.gr., entre dos o más modos de aplicar la evaluación y/o el tratamiento o entre distintos modos de realizar una selección de personal) y en el marco del contexto real (efectividad), entre la intervención psicológica y el trastorno que aborda (en el marco clínico) o el procedimiento que se ha de aplicar. En cada una de estas fases de la investigación el criterio de utilidad ha de responder a qué tipo de pruebas son las más eficaces, eficientes y efectivas respecto de los resultados en sí mismos, en relación con su estabilidad y generalización –consolidación– y la relación coste-beneficio de la intervención en condiciones controladas y en el contexto natural.

Como hemos indicado, al compartir el objeto material, el Derecho Tributario y la Psicología se ocupan del comportamiento humano desde distintas perspectivas. El primero en relación con las situaciones específicas que se producen en las relaciones bidireccionales entre el contribuyente y las administraciones tributarias; la segunda con las variables de naturaleza individual y social que están implicadas en el comportamiento humano (inicio, desarrollo, mantenimiento, decremento y extinción/eliminación).

El Derecho Tributario lo hace desde el marco genérico del Derecho Financiero y su carácter redistributivo, poniendo el acento en el destino del gasto, trascendiendo el análisis de los ingresos por tributos y de las relaciones biunívocas entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios (objeto específico del Derecho Tributario).

Por ello, el Derecho Tributario participa de la tensión a la que está sometida la justicia tributaria, debido al debate permanente entre la obligatoriedad del tributo y el plan para su gasto. Ello se debe, por una parte, al carácter político de las decisiones sobre cómo han de gastarse los recursos obtenidos, por ejemplo, de los tributos y, por otro, al hecho de que no se nace contribuyente, de que este atributo no es consustancial al ser humano sino el resultado de un aprendizaje o principalmente de la presión coactiva, lo que permite entender su sensibilidad respecto de los tributos⁴⁹.

De igual modo que Wigner afirmaba que no es natural que existan “leyes de la naturaleza”, ni que por herencia natural el hombre sea capaz de descubrirlas, tampoco lo es que el ser humano sea social y mucho menos que pueda serlo sin un ejercicio sostenido de aprendizaje en un contexto que lo facilite.

Puede resultar paradójico que siendo el ser humano un producto de la interacción social, un fenómeno social⁵⁰, en cambio su tendencia predominante sea la preservación del individuo, incluso por encima del grupo (pese a que sin éste dejaría de existir como tal)⁵¹.

Sabemos que sin el grupo no podríamos mantener nuestro carácter humano, nos deshumanizamos, que el bienestar de los demás es nuestro propio bienestar (cuando lo razonamos), pero el peso de nuestro componente individual (¿herencia animal?) nos lleva a que desconfiemos y persistamos en nuestro comportamiento pro-individuo frente al pro-social, pese a ser ambos básicos para entender nuestra naturaleza bio-psico-social. La excepción, que puede ser norma, la determina que

49. De ahí la relevancia de las variables que facilitan o dificultan este aprendizaje, el componente psicológico del modelo bio-psico-social, favoreciendo la interiorización y asimilación de la norma con las implicaciones que de ello se derivan para el conjunto de los contribuyentes en relación con los costes de mantener un aparato coactivo en función del número de sus integrantes y de los gastos que ello conlleva en infraestructura para el correcto desarrollo de su quehacer.
50. Recuérdese lo que ocurre cuando nos vemos desprovistos de este contacto desde que nacemos (“niños lobo”) o cuando la frecuencia, duración e intensidad del mismo resultan insuficientes (efecto de los hospicios en el desarrollo humano o los resultados de la investigación de Harry Harlow con monos Rhesus –véase Harlow, 1959–), por poner solo dos ejemplos *ad hoc*.
51. Dawes (1980) expresaba esta paradoja en su dilema de contribución social en el que el interés individual contradice al interés colectivo.

el aprendizaje, propiciado por los procesos de socialización o derivado de nuestra propia experiencia, nos hay permitido “descubrir” nuestro ser híbrido (biológico⁵² y social), tomar conciencia del mismo e intentar ser coherentes con nuestro descubrimiento.

De ahí que el producto cultural que es la justicia redistributiva resulte un puente necesario para equilibrar las tensiones surgidas entre nuestra tendencia a preservarnos como individuos, la necesidad de construir-desarrollar nuestro componente social y fomentar la igualdad de oportunidades, para que se produzcan los procesos de aprendizaje necesarios que nos permitan insertarnos como humanos respetados y singulares en el contexto social, sentirlo como propio y contribuir de acuerdo a nuestras posibilidades a su mejora.

Nos hallamos ante la tensión generada por la intersección entre (i) el problema de cuadrar ingresos con gastos (propia del Estado) y (ii) desprenderse involuntariamente de un bien dinerario que se considera propio⁵³ para que el Estado pueda cumplir con su fin último (fomentar el bien común).

Grande Serrano (2019) recoge una anécdota de Benjamín Franklin, el que fuera en 1789 uno de los redactores de la Constitución los Estados Unidos de Norteamérica, que ilustra bien lo que acabamos de indicar. Franklin escribió en una carta a su amigo y enciclopedista, Jean-Baptiste Le Roy:

““En este mundo no se puede estar seguro de nada, salvo de la muerte y los impuestos”. Ambos, la muerte y los impuestos, han existido siempre y de ambos tratan de escapar las personas y hay quienes lo consiguen, al menos en parte, la de los impuestos” (p. 8).

En este contexto, la capacidad económica de los contribuyentes respecto de los tributos es de vital importancia para el Derecho Tributario. La obligatoriedad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en base a la capacidad contributiva de cada contribuyente (como presupuesto lógico), conlleva que se hayan de atender las singularidades del obligado tributario, como hemos visto. Es decir, la recaudación ha de ser concordante con el principio de capacidad contributiva y además ha de garantizarse que el reparto o erogación se realice cumpliendo con los criterios de racionalidad, sensibilidad social y justicia. Aunque es cierto que el principio de capacidad económica no puede predicarse con igual intensidad de todas las categorías tributarias (piénsese en las tasas y el principio de equivalencia) o incluso en la tributación medioambiental tan de moda en nuestros días.

Ante lo que acabamos de exponer cabe preguntarse, ¿qué efectos acarrearán estas tensiones en el contexto real? y ¿qué aportaciones teóricas y qué evidencia empírica pueden aportar para minimizarlas las disciplinas afines al Derecho Tributario en general y especialmente la Psicología del comportamiento tributario?

52. Robson (2001).

53. Cuando el bien dinerario se asocia al esfuerzo individual, omitiendo la contribución de los demás, deshacerse del mismo para evitar un mal mayor se percibe y experimenta como un castigo, como el “coste de respuesta” por vivir en sociedad.

En relación con nuestra primera pregunta, la respuesta es que la Administración aplica principalmente estrategias coactivas y represivas para intentar que se cumpla con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en su vertiente tributaria (procedimientos de comprobación e investigación⁵⁴, sanciones, pago de intereses por demora, etc.) y se reduzca/elimine la pérdida de ingresos por incumplimiento, para prevenir que el Estado no se vea obligado a incrementar presión fiscal para sostener la burocracia coactiva y para garantizar el pago de las obligaciones comprometidas presupuestariamente, pero pese a ello la magnitud de las cantidades eludidas es muy elevada⁵⁵.

Respecto de la segunda pregunta, como complemento a la aplicación de la estrategia coactiva como elemento principal para resolver la tensión aludida, cabe preguntarse de nuevo si, ¿estaría fundamentado que se realizase en el ámbito del Derecho Tributario un esfuerzo similar al que se está haciendo en otras disciplinas para afrontar estos problemas, utilizando otras estrategias para fomentar el cumplimiento y consecuentemente reducir/eliminar el incumplimiento?, ¿con que evidencia empírica cuentan al respecto las disciplinas que comparten el comportamiento como objeto material de estudio que pueda ayudar a orientar una propuesta de mejora/cambio de las relaciones bidireccionales entre administraciones y administrados tributarios?, ¿qué proyección normativa podría tener?

Los éxitos obtenidos por la MBE y la PBE, en sus respectivos ámbitos de aplicación, incitan a que nos planteemos si esto también puede ser posible en el terreno del Derecho Financiero en general y del Derecho Tributario en particular, con el objetivo de mejorar hasta donde resulte posible las relaciones entre el obligado tributario y la Administración y de ésta para con aquél⁵⁶.

A ello dedicaremos una parte de lo que sigue, centrándonos especialmente en las posibilidades que brindan el cuerpo de propuestas explicativas y los hallazgos científicos que provienen no solo de la Psicología, pero sí principalmente de ella, para el logro de este fin, haciendo bueno el pronóstico de Schumpeter (1954) respecto de las posibilidades de esta disciplina en el ámbito de las CC.SS.⁵⁷

54. Plumley (2005) ya documentaba empíricamente el efecto disuasorio de las auditorías sobre la población general señalando que era grande, muy significativo y positivo.
55. Para una estimación general puede verse el trabajo de San Isidoro (2017).
56. Grande Serrano (2019) recordaba la necesidad de conseguir políticas públicas basadas en la evidencia que permitan introducir mejoras necesarias en nuestro sistema tributario en general y en las relaciones entre los obligados tributarios y la Administración en particular, en línea con la información proporcionada por Martín Fernández (2018, 18 de febrero) sobre un proyecto de ley de la Asamblea francesa al que hemos aludido en las páginas que anteceden.
57. “Psychology is really the basis from which any social science must start and in terms of which all fundamental explanation must run” (“la psicología ha de ser la base de la que debe partir cualquier ciencia social y en la que debe descansar toda explicación fundamental”) (p. 27).
Respecto de esta afirmación de Schumpeter (1954), Pickhardt y Prinz (2014) afirman, a la luz de los resultados de su revisión, que es plenamente válida hoy dado que “The reason is that without taking account of psychological insights into taxpayers’ behavior, it could not be understood why people pay taxes with very low detection probabilities for tax fraud and why these probabilities are more important to deter tax evasion than the size of the penalties” (p. 28).



*Desde el principio hemos sido conscientes, y así lo hemos advertido,
de las limitaciones que existen a la hora de alcanzar certezas,
acerca de lo que resultará
y de lo que no resultará aceptable como conducta,
en el momento de planificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias
de la forma menos onerosa para sus titulares.
García Berro (2018; p. 372)*

II

LA REGULACIÓN DE LA ELUSIÓN COMO RETO DEL DERECHO TRIBUTARIO

1. PLANTEAMIENTO

La problemática a la que hace frente el Derecho Tributario gira en torno a las tareas que le son propias: organizar los elementos estructurales constitutivos del tributo y regular las funciones públicas y procedimientos de aplicación de este recurso público.

En este contexto, el fin del Derecho Tributario es regular la financiación mediante este recurso del sostenimiento de los gastos públicos para que el Estado pueda cumplir con su obligación de hacer frente a las necesidades presupuestadas y aprobadas, dando cumplimiento a la normativa vigente y amparándose en los principios recogidos por la Constitución.

Para lograrlo el Derecho Tributario delimita los hechos impositivos y regula normativamente el comportamiento que deben seguir la administración y los obligados tributarios para que procedan al pago de los tributos asociados a los primeros, atendiendo a los aspectos materiales y de naturaleza formal o procedimental.

Ahora bien, hemos de recordar que la norma, pese a su carácter obligatorio, es sólo una variable más dentro de las que participan en el proceso de toma de decisiones respecto del acto de tributar.

En consecuencia, tanto las respuestas de los obligados tributarios a los requisitos de la normativa (cumplimiento de las obligaciones) como la aparición de actividades que tratan de escapar de la realización de los hechos impositivos contemplados por la ley (posibilidad de elusión) durante su vigencia, bien por *lapsus* del legislador o debido a los cambios que las circunstancias van generando, pueden producir problemas en la recaudación por desinformación, por incumplimiento total o parcial, o por elusión.

En cualquiera de estos casos su efecto es que no se obtienen los ingresos tributarios que aligerarían la carga que soportan en ese momento el resto de los contribuyentes que cumplen con el mandato de la normativa.

Tales problemas pueden dificultar e incluso impedir la consecución del fin último del Derecho Tributario, pudiendo dar lugar a que, ante tal situación, el Estado se vea obligado a “incrementar la presión tributaria” sobre los contribuyentes, en el número y/o en la magnitud los tributos, que conllevará una sobrecarga para quienes cumplen.

Los comportamientos elusivos y fraudulentos de las personas físicas conllevan importantes implicaciones para el funcionamiento de un Estado Social, Democrático y de Derecho, pero si cabe, por la magnitud de las cuantías implicadas, todavía son más relevantes cuando se trata del ámbito de las personas jurídicas y especialmente dentro de estas de los grandes conglomerados empresariales. Como recordaba OXFAM Intermón (2015):

“La evasión y elusión fiscal de las grandes corporaciones tiene un coste en vidas humanas y amenaza la capacidad de los Estados a la hora de poner en marcha políticas que reduzcan la desigualdad, luchen contra la pobreza y garanticen la dignidad de las personas” (p. 2).

Así, por ejemplo, Sandri (2017) recordaba que la estimación del coste de la elusión tributaria de las grandes firmas se sitúa en España en 5 000 millones de euros al año.

La corroboración de la existencia de tales situaciones problemáticas hace necesario que, si desea resolverlas, previamente se haya de conocer su magnitud utilizando procedimientos rigurosos que permitan estimar su relevancia y las condiciones o variables (individuales, grupales, económicas, culturales, educativas, etc.) que participan en el inicio, desarrollo y mantenimiento del proceso que da lugar a tales situaciones, así como a las que podrían propiciar su minimización cuando no sea posible su pleno control.

Dado que esta es una problemática específica, del campo que es responsabilidad científica del Derecho Tributario, desde nuestro punto de vista, deberían de ser sus investigadores quienes han de enfrentarse a los retos de conocer las causas del incumplimiento y las variables que podrían emplearse para minimizarlo, cuando no resulte posible impedirlo, así como de detectar la elusión, cuando no fuera posible su prevención, para maximizar la probabilidad de que cada obligado pague lo que legalmente le corresponde para el sostenimiento de los gastos públicos y el cumplimiento de los fines que el Estado tiene encomendados.

Ahora bien, en tanto que investigadores de una disciplina científica independiente, autónoma, pueden realizar esta tarea desde y en el marco exclusivo del Derecho Tributario, sin acudir al conocimiento del que puedan disponer sobre estas problemáticas otras disciplinas afines, encuadradas en el marco de la CC.SS., con las que se comparte el objeto material de estudio o acudiendo a los hallazgos de éstas que puedan ser incorporados al campo del Derecho Tributario para arrojar luz sobre las causas de los problemas identificados y sus potenciales soluciones.

En el primer caso habría de hacerse planificando y desarrollando la investigación que permita:

- (i) dar cuenta del porqué de tales problemas (identificar las variables que participan en su inicio, desarrollo, mantenimiento y generalización),

- (ii) hallar qué variables o grupos de variables pueden ser utilizadas en su control (eliminar o minimizar) y
- (iii) encontrar qué procedimientos son los más adecuados para lograrlo.

Ahora bien, entendemos que esto no es posible en la configuración actual del Derecho Tributario⁵⁸. Como ya hemos indicado en otro lugar⁵⁹, partimos de que el Derecho es un sistema normativo cuyas proposiciones están referidas a respuestas o comportamientos concretos, que se producen en situaciones específicas y están determinadas por circunstancias precisas, las cuales pueden ser jurídicamente verdaderas o falsas, en función de que gocen o no de refrendo empírico en relación con aquello que dicen.

Por ello entendemos que la correspondencia empírica es la variable crítica que puede y debe estudiarse en este marco y que, de acuerdo con los resultados que produzca el estudio, éstas han de ser tenidas por falsas sino existe tal correspondencia y por verdaderas en caso contrario. Es decir, el resto de la investigación a la que hemos aludido quedaría sin respuesta.

En el segundo lugar tendríamos que revisar y estudiar qué posibilidades nos ofrecen las disciplinas afines para, a partir de sus propuestas teóricas y de sus hallazgos empíricos sobre el mismo objeto material de estudio, poder hacer propuestas concretas de solución de la problemática tributaria comentada.

En este caso, además de verificar la correspondencia empírica entre las proposiciones normativas del Derecho Tributario y lo que predicen, podríamos seguir el modelo de una disciplina afín como es la Psicología o el otra perteneciente a un campo que nos es ajeno como la Medicina. Ambas han mostrado que es posible desarrollar una práctica, basada en el conocimiento científico interdisciplinar, que permite la mejora, cuando no sea posible la solución, de las problemáticas que tenían y tienen planteadas en sus respectivos ámbitos de aplicación/actuación, tal como hemos referido en el epígrafe anterior.

Nosotros adoptaremos esta segunda opción, partiendo del reconocimiento de la insuficiencia del Derecho Tributario para conocer y explicar por sí solo, a la luz de sus planteamientos y su *corpus* de conocimientos como disciplina científica, las variables implicadas en el proceso que da lugar al acto de tributar, las que incrementan/disminuyen la probabilidad de que éste se dé, de acuerdo con los requerimientos de la normativa, así como las que pueden maximizar su cumplimiento.

Las relaciones jurídicas recogidas en la ley, objeto de estudio del Derecho Tributario como hemos recordado, no abarcan la extensión de las variables potencialmente implicadas en el comportamiento tributario en su conjunto, ni la complejidad

58. Pickhardt y Prinz (2014) lo indicaban como sigue: “Note first that law as an academic discipline is not represented (...). Although law is a very important academic discipline for understanding and interpreting tax laws, it seems not to present an idiosyncratic research approach to tax evasion that is not represented by the other academic disciplines” (p. 8).

59. Véase Olivares (2021a y 2021b).

que resulta de los efectos que pueden producir en las respuestas de los contribuyentes, sus distintas combinaciones e interacciones.

Por ello y es necesario revisar, respecto del cumplimiento, el incumplimiento y la elusión, las propuestas teóricas que puedan resultar de utilidad para orientar la investigación, los hallazgos derivados de la falsación de sus hipótesis y el rigor metodológico al que se han sometido sus investigaciones para obtenerlos.

De igual modo, se requiere que se propongan acciones concretas para mejorar el funcionamiento de la Administración, en su caso, y para maximizar la implicación del contribuyente en el cumplimiento de la normativa, a fin de que éstas permitan minimizar, hasta donde resulte posible, la magnitud del efecto de estos problemas en la tributación.

Nuestro objetivo es conocer las variables que participan y en qué medida lo hacen en la decisión de cumplir, incumplir o eludir el pago de tributos. Ejemplo de estas son:

- (i) la cultura, el capital social o la cohesión social financiera (en el orden estrictamente social), la moral tributaria, la religiosidad, las expectativas de resultado, el modelado de personas con relevancia y prestigio social, la desconfianza en los gobernantes⁶⁰, la educación tributaria, el procesamiento de la información, etc. (de carácter individual) u otras como la generación de expectativas que pueden ser calificadas como de orden mixto;
- (ii) el efecto de las consecuencias que se aplican en la actualidad al incumplimiento tributario como las sanciones económicas o la aplicación de castigo social, por ejemplo, a través de la divulgación en el caso de los deudores relevantes a la Hacienda Pública.

Entendemos que este conocimiento nos será muy útil para mejorar las estrategias educativas, diseñar programas de prevención y para tratar adecuadamente el incumplimiento en el marco de lo que podríamos llamar el Derecho Tributario basado en la evidencia (en adelante DTBE).

2. LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y LOS RETOS JURÍDICOS DE SU DELIMITACIÓN

La elusión tributaria es un torpedo que se dirige a la línea de flotación de la coherencia del sistema tributario, a su credibilidad. Así, mientras que el objetivo de las normas generales anti-elusión o “anti-abuso” es prevenir desviaciones en la aplicación correcta del sistema tributario, es decir, asegurarla previniendo su alteración mediante la ejecución de comportamientos dirigidos a obtener una aplicación del sistema tributario contraria a su coherencia, en cambio la elusión persigue evitar lícitamente la obligación de contribuir como determina la ley.

60. Véase a este respecto el excelente trabajo interdisciplinar sobre la extensión y los efectos de la corrupción política en la España contemporánea dirigido por Pérez Francesch, Riquer i Permanyer, Luján, Toledano González y Rubí (2018).

Los efectos del comportamiento elusivo han llevado a los sistemas tributarios a tener que evolucionar para adaptarse a ellos. Entre aquellos destacan la reacción de la ciudadanía a la percepción de falta de equidad del sistema y de la clase política (en muchos casos inducida por la primera), el incremento del desarrollo y la intensificación de la aplicación de normas calificadas como “anti-abuso”, específicas y generales, así como las dificultades que conlleva la aplicación de estas últimas.

Véamoslo con algo más de detalle.

La reacción de la ciudadanía y de la clase política ante la percepción de falta de equidad del sistema⁶¹ ha estado motivada fundamentalmente por el conocimiento de las ventajas tributarias u ahorros producidos por determinadas prácticas de planificación tributaria⁶². Éstas, además de resultar cada vez más frecuentes también lo han sido en cuantías económicas cada vez más mayores, las cuales, en ocasiones, pueden resultar completamente desproporcionadas e incomprensibles.

Tales comportamientos de algunos contribuyentes individuales, empresas de ámbito nacional y sobre todo de carácter multinacional (EMN), son percibidos como antisociales⁶³.

Respecto del incremento del desarrollo de normas “anti-abuso” específicas y generales, así como la intensificación de su aplicación en los ordenamientos nacionales y el sistema tributario internacional, da buena cuenta la codificación de normas generales “anti-abuso” en estos dos contextos⁶⁴, la consideración de la lucha contra la planificación calificada como “agresiva” y el fraude como un principio general de aplicación en todas las formas de evasión tributaria.

Por último, respecto de las dificultades que conlleva la aplicación de las normas “anti-abuso” hemos de señalar y destacar la relativa al hecho de que muchas se asientan en el contexto de un sistema de valores sociales cuyas lindes no son tan precisas como sería deseable.

Ello implica que la norma, o en su caso las doctrinas y/o los principios, han de respetar a la vez los valores constitucionales y sociales propios de contexto sociocultural

61. Véase, por ejemplo, Castañeda Rodríguez (2017).

62. Véase a este respecto el informe de OXFAM Intermón (2015) cuyo título “La ilusión fiscal. Demasiadas sombras en la fiscalidad de las grandes empresas” deja entrever la percepción y el malestar aludidos.

63. Así, por ejemplo, Oxfam (2015) respecto de las personas jurídicas o Alstadsæter, Jacob, Kopczuk y Telle (2016) para las personas físicas. Alstadsæte et al. (2016) investigan y dan a conocer las estrategias seguidas por las personas físicas con mayores ingresos de los países escandinavos para que los beneficios empresariales no lleguen a las declaraciones de impuestos individuales y Alstadsæter y Jacob (2016, 2017) se muestran las estrategias que utilizan mayoritariamente los contribuyentes con mayores ingresos para reducir el impacto de los impuestos en sus ganancias en Suecia.

64. Véase en este sentido el trabajo de Calderón Carrero y Ruiz Almendral (2010) sobre la codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso.

en el que se desarrollan y aplican, lo que supone conjugar al mismo tiempo elementos tan dispares como la creatividad e innovación empresarial, la seguridad jurídica y la distribución pertinente de las cargas tributarias.

Al hilo de lo expresado, una interesante reflexión sobre el fenómeno de la elusión tributaria la encontramos en Taveira Torres (2007). Este jurista la enmarca como fenómeno sociológico que, según su opinión, se debe en parte a la dificultad de acomodar las normas de Derecho Tributario a los contenidos de las propias del Derecho Privado.

Además, el autor reconoce que se trata de un problema mundial cuyo inicio podemos asociar, en gran medida, con el incremento de la complejidad que los ordenamientos en el proceso de tipificación de los comportamientos en el contexto de los negocios, presente en todos los sistemas jurídicos porque el aumento de la frecuencia y la intensidad de las relaciones sociales ha llevado aparejado un incremento de la producción normativa.

En este contexto, la intensificación de la especialización de los negocios privados es, al menos, una de las variables responsables de que el legislador tributario haya tenido que mejorar las hipótesis normativas de las reglas tributarias para producir gravámenes acordes con la nueva situación.

Ahora bien, según Taveira Torres (2007), este proceder, que conlleva la identificación analítica de los tipos sujetos a gravamen, no fortalece precisamente la seguridad jurídica, porque genera una inflación legislativa que conlleva, entre otras cuestiones, la indeterminación de significados (cuestión que entendemos muy relevante) que, a su vez, produce incertidumbre y ésta dudas en la interpretación. Esta situación le lleva a cuestionar:

“(…) el papel de control que la Administración podría ejercer sobre los actos de los particulares, así como sus facultades para superar la calificación que éstos atribuyan a sus negocios jurídicos, mediante métodos anti-elusivos, como es el caso de la interpretación económica y las cláusulas generales, sólo para atender a los requisitos de eficiencia y practicidad de la recaudación” (pp. 12-13).

El autor expresa su queja de que en el curso histórico que condujo a la autonomía del Derecho Tributario, con el fin de evitar la mora en los procedimientos, las dificultades burocráticas y las complejidades legislativas que pudieran servir a los contribuyentes para escapar de su obligación tributaria, se diera paso al método de la interpretación económica⁶⁵ y a la autonomía calificadora de la Administración. Entiende que esta potestad

65. Véase Pascual (2014).

Recordemos a este respecto que Chiassoni (2013) definía las aportaciones de la Economía al Derecho, en el marco interdisciplinar en el que estamos situando este trabajo, como la metodología y conceptos de la economía que se utilizan para predecir el efecto de las normas jurídicas. Su fin es determinar qué leyes o disposiciones jurídicas son económicamente eficientes y predecir las medidas que deberían promulgarse o adoptarse. Es decir, el uso de las técnicas y herramientas económicas que los juristas pueden emplear en sus operaciones diarias de interpretación de disposiciones jurídicas (leyes, constituciones, reglamentos, etc.), en la interpretación de sentencias judiciales (interpretación del precedente), en la integración de lagunas en

de la Administración ha posibilitado que ésta pudiera actuar de acuerdo con sus intereses, al disponer de libertad para calificar los actos y los negocios jurídicos fundamentando su actuación en el principio de capacidad contributiva (entendida como base de la teoría de la “causa impositio[n]is”) o incluso mediante el empleo de analogías. Para él:

“Este ideario fue (...) uno de los mayores errores teóricos de nuestra doctrina, la mayor equivocación, históricamente identificada, en el Derecho Tributario y la mayor panacea usada para resolver un problema que sólo el legislador puede resolver: el de la elusión fiscal (p. 13)”.

Desde su punto de vista, la necesidad de incrementar y garantizar la recaudación, junto al aumento desproporcionado de la burocracia, llevaron a justificar una ampliación exagerada del número de deberes formales para los obligados tributarios, esperando que ello posibilitara algún modo de control completo sobre sus comportamientos que impidiese la evitación/escape de la tributación.

“Pero esto contribuyó muy poco a resolver el problema de la elusión. En la actualidad, se renuevan los discursos, que se basarán en la practicidad y la eficiencia de la Administración para implementar medios rápidos de desestimación de los negocios jurídicos. Y del esperado aumento de la garantía y de la seguridad hay mucho menos de lo que se imaginaba” (Taveira Torres, 2007; p.14).

Ante esta situación cabe preguntarse entre otras muchas cuestiones por: ¿Qué entendemos por comportamiento tributario elusivo, ya sea éste de naturaleza individual o empresarial, de ámbito nacional o internacional?, ¿el método utilizado para elaborar las categorías o figuras del Derecho Tributario es capaz de alumbrar resultados altamente fiables?, ¿el procedimiento de reconstrucción de categorías interpretativas mediante jurisprudencia por consenso de la mayoría del TS es un método válido y fiable?⁶⁶, ¿se debería de complementar la metodología jurídica que se emplea en la elaboración de las categorías tributarias con otros procedimientos que permitan reducir la subjetividad en la interpretación?

2.1. LA DELIMITACIÓN DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

La expresión “elusión tributaria” hace referencia al empleo de estrategias para minimizar el pago de tributos, utilizando mecanismos que merecen el reproche del ordenamiento jurídico, pese a que no infrinjan la normativa.

Tal reproche surge de apreciar que desde el punto de vista jurídico las acciones y operaciones realizadas son contrarias a la finalidad de las normas o discrepan de la realidad económica.

el derecho, en la resolución de antinomias, en la (re)definición de conceptos jurídicos, en la (re)construcción de institutos y en la argumentación en favor de las conclusiones.

66. Marín Benítez (2017) recuerda que “(...) Es una realidad incontestable que el ordenamiento tributario trata con frecuencia actividades similares de forma diferente sin que nadie sepa muy bien el porqué de la diferencia, pero sin que ese tratamiento dispar merezca un reproche constitucional por infracción del principio de igualdad” (p. 33).

En consecuencia, se considera elusión tributaria a cualquier acción personal o empresarial, de ámbito local, nacional o transnacional que persigue evitar o minimizar el pago de impuestos sin faltar a la legalidad existente. Esta acción se contextualiza una modalidad de planificación tributaria que aprovecha los vacíos legales que permiten obtener ventajas tributarias que no están previstas en la normativa.

Por ello Pistone (2016) la delimita como un fenómeno que se concreta en función de diversos matices, según sea la técnica utilizada por cada ordenamiento para determinar los límites dentro de los que se toleran las variantes que puede presentar el ahorro tributario y los instrumentos que se emplean para combatirla, dado que éstos determinan qué manifestaciones de planificación tributaria son aceptables en el contexto de la economía de opción y cuáles no lo son porque conllevan prácticas de elusión tributaria.

Todo ello permite diferenciar dos grupos de instrumentos anti-elusión: las cláusulas específicas y las generales. Las primeras son normas dirigidas a supuestos concretos, ante los que se establecen ficciones legales, presunciones o hechos imponibles complementarios. Las segundas, por su carácter genérico, son potencialmente aplicables a cualquier supuesto, siempre que se cumpla un presupuesto de hecho formulado en términos amplios.

Murphy (2005) la definía como aquella planificación tributaria que por su naturaleza conlleva buscar y encontrar “formas de cumplir con la letra de la ley, a la vez que se socava totalmente la intención o el espíritu de la política que subyace a la legislación” (p. 563).

Como puede observarse, Murphy (2005) no delimitaba con precisión dónde acaba la “elusión tributaria legal” y donde comienza la “elusión tributaria ilegal”. Afirmar que cuando se eluden tributos se cumple con “la letra de la ley, a la vez que se socava totalmente la intención o el espíritu de la política que subyace a la legislación” deja abierta a la percepción de cada observador la interpretación de lo que es “la intención” del legislador, que al menos se podría concretar y operacionalizar por consenso, pero resulta todavía más desconcertante que la definición de una acción tan relevante como es “eludir tributos” haya de entenderse en base al “espíritu de la política que subyace” en la normativa.

Desde nuestro punto de vista, interpretar un contenido de orden espiritual que se halla oculto no parece que pueda facilitar ni el entendimiento ni el consenso. Una disciplina que se apellida “científica” ha de ser clara y concreta en sus formulaciones que, además han de ser parsimoniosas, porque de lo contrario no se puede garantizar la réplica de sus hallazgos que es una cuestión imprescindible para que un conocimiento pueda ser calificado como científico. Ello conlleva a su vez un aumento notable de la inseguridad jurídica.

Pero este es un problema antiguo en el ámbito del Derecho Tributario. Recordemos que saber dónde hay que trazar exactamente la línea entre las transacciones legalmente permisibles y las que constituyen una planificación tributaria ilegítima ha sido y es una de las cuestiones pendientes de solución en el estudio del Derecho Tributario.

En el plano semántico se diferencia entre elusión tributaria o planificación tributaria legítima y el fraude o evasión tributaria. En este contexto el comportamiento elusivo se produce en el rango de acciones y operaciones sin delimitar, es decir, no especificadas claramente por el ordenamiento jurídico, mientras que el fraude o la evasión tributaria si lo está. La primera se enmarca en los supuestos admisibles de reducción del pago tributario (en el ámbito de la economía de opción y la planificación tributaria legítima⁶⁷) mientras que el segundo se concreta como la reducción o evitación del pago que corresponde realizar violentando explícitamente la normativa para conseguirlo.

La elusión, a diferencia de la evasión o fraude⁶⁸ delimita los comportamientos que se sitúan dentro de la legalidad, pero en su límite más extremo, en el contexto de los esfuerzos de los contribuyentes por reducir su responsabilidad tributaria. Entre las respuestas que incluyen estos comportamientos se incluyen:

- Pagar a profesionales especializados para que alerten sobre beneficios tributarios respecto de actividades ya realizadas,
- modificar la forma jurídica, por ejemplo, reorganizando un negocio para que en vez de estar incluido en un grupo de empresas (v.gr., ABC) dependa de otra (así, DEF),
- recalificar rendimientos,
- “aplazar” una transacción prevista para una fecha, desplazándola al máximo posible dentro de la legalidad, con el fin de cambiar el ejercicio tributario en el que le correspondería tributar,
- etc.

Todo ello ha producido un conjunto de potenciales vías elusivas como las que ya hemos abordado al referir las imprecisiones en la delimitación de lindes y operacionalización del contenido de algunos conceptos tributarios (v.gr., gastos personales vs. empresariales), las exenciones o reducciones en los tributos, la manipulación de los “precios de transferencia” y otras como:

- Los llamados paraísos fiscales, territorios de nula o baja tributación o aquellos que no facilitan el intercambio de información y que son territorios utilizados como instrumentos de elusión tributaria porque sus jurisdicciones ofrecen

67. Como recuerda García Berro (2018; p. 222) la optimización de la carga tributaria es una aspiración legítima de los contribuyentes que además está fundamentada por el derecho interno (véase art. 38 CE) y por el ordenamiento de la Unión Europea (véase la STJUE de 21-2-2006, C-255/02, asunto *Halifax* en la que se indica explícitamente que “el sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su carga fiscal”).

68. Cambios en el ordenamiento jurídico que organiza cómo se establecen y se aplican los impuestos, en base a los cuales el asesor busca para orientar a su cliente, por ejemplo, hacia el consumo del producto menos gravado, la reducción de la oferta de mano de obra o la alteración de la trayectoria temporal del consumo para minimizar la cuantía que tendría que pagar.

tributación reducida y opacidad en las transacciones a quienes se hallan registrados en ellas, ya sean personas físicas o empresas⁶⁹.

- Cambio en el país de residencia. Tanto las personas físicas como las empresas pueden eludir impuestos estableciendo su sede tributaria efectiva por motivos económicos aparentes válidos con sustancia real en otro país distinto al de su residencia. Así, en el caso de las empresas éstas pueden ubicar o crear una filial en un territorio de nula o baja tributación⁷⁰.
- Las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) es el equivalente español a las figuras opacas a las administraciones tributarias en otros países de la UE como Bélgica, Dinamarca, Holanda, Irlanda, Suecia, etc⁷¹. Inicialmente el objetivo era captar/retener capital utilizando el “dumping tributario”, es decir, a pérdidas para contrarrestar el efecto “huida de capital” producido por la presencia de las figuras opacas equivalentes en otros países. Se contextualizó en el seno de una política tributaria que buscaba favorecer la internacionalización de las empresas como un modo de atraer hacia nuestro País la ubicación de sedes regionales, de centros de servicios, de grupos multinacionales centrados en la investigación y el desarrollo de nuevas tecnologías.

Como recuerda Delgado Pacheco (2017), pese a la relevancia de su número y de la magnitud de las operaciones, la legislación tributaria española, como acabamos de indicar, las propició a través de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. En este marco, el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprobaban medidas tributarias urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, modificó el artículo 129 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, permitiendo que una ETVE pudiera formar parte de un grupo en consolidación tributaria.

Pese a que ya en 2004 la Inspección de los Tributos había decidido considerar que las organizaciones basadas en adquisiciones *intra-grupo* apalancadas estaban realizadas en fraude de ley, lo que conllevaba el rechazo de la deducción de los gastos financieros y de la amortización en su caso del fondo de comercio financiero resultante de la adquisición⁷², hasta 2012 nuestra normativa tributaria permitió la deducción completa

69. De acuerdo con los datos de Domínguez Barrero, López Laborda y Rodrigo Saucó et al. (2014) los españoles tenían en 2013 en paraísos tributarios 144 000 millones de euros que implicaron una pérdida de ingresos para la Hacienda Pública de 7 400 millones de euros.
70. Las llamadas “sociedades offshore” (“sociedades en el extranjero”).
71. Véase Abellán (2011, 27 febrero) y Jiménez (2011, 27 febrero).
72. Delgado Pacheco (2017) también recuerda a este respecto que “La Administración Tributaria siguió el criterio de aplicar el artículo 24 de la LGT 1963, incluso en regularizaciones del impuesto sobre sociedades de periodos impositivos posteriores, considerando que la fecha de referencia para aplicar la norma anti-elusión era la de la adquisición inicial *intra-grupo* aunque el carácter abusivo de esa operación acarrase el rechazo de gastos años después en el impuesto sobre sociedades. Recordemos que el apartado tercero, de la disposición transitoria tercera de la LGT de 2003 prevé que los artículos 15 y 159 de esta LGT se apliquen en el caso de actos

de todos los gastos financieros y la amortización del fondo de comercio financiero que incentivaba potenciales planificaciones tributarias.

La modificación normativa que se realiza en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, tenía como fin corregir este estado tributario para evitar las reorganizaciones abusivas, añadiendo el contenido de una nueva norma con la incorporación del apartado h), dentro del número 1 del artículo 14 del TRLIS, que ahora se halla en el artículo 15, apartado h) de la vigente LIS.

Según ésta no son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

- Sociedad de inversión de capital variable (SICAV). Es una modalidad de inversión colectiva en activos financieros, en la que el inversor tiene el derecho de solicitar la redención de sus unidades, así como al pago en efectivo del importe a reembolsar. Es decir, se trata de un instrumento financiero a través del cual se realizan inversiones dinerarias y diferir los pagos anuales de los impuestos. Sus integrantes tributan por las plusvalías cuando se materializan. Tienen las mismas ventajas tributarias que los fondos de inversión. Cuentan con una operacionalización detallada de los requisitos que han de cumplir y de las restricciones relativas a la inversión del capital⁷³.
- Etc.

En síntesis, para evitar desprenderse de parte de los ingresos y ahorros personales o empresariales hay un procedimiento, mucho más complejo que el fraude, que permite llevar al límite la preservación de los ingresos y ahorros para disponer personalmente

o negocios realizados a partir del 1 de julio de 2004. Tratándose de actos o negocios realizados con anterioridad se aplicaría en su caso el artículo 24 de la LGT 1963. Por lo tanto, en el caso de estas reorganizaciones, la Administración Tributaria interpretó este régimen transitorio entendiendo, como ya hemos señalado, que la fecha crucial era la de la adquisición inicial con independencia de los efectos de la misma en las autoliquidaciones de los ejercicios siguientes del impuesto sobre sociedades” (p. 188).

73. En este sentido recuérdese que el 15 de enero de 2021 se registró en el Congreso las enmiendas al Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. En este texto son numerosas las alusiones a las SICAV.

de ellos antes que cederlos al Estado sin incumplir la norma⁷⁴, pese a que el fin de tal recaudación sea tan loable como colaborar en el mantenimiento del bienestar general, es decir, del de todos los ciudadanos (incluidos quienes eluden).

Queremos insistir en que, como decíamos líneas atrás, acordar dónde hay que trazar exactamente la línea entre las decisiones legalmente permisibles y las que constituyen una planificación tributaria ilegítima no es un problema ni reciente ni fácil de resolver; ha sido y es una de las cuestiones relevantes que siguen pendientes en el estudio de nuestra disciplina que se construye caso por caso.

2.1.1. Elusión y economía de opción

En el plano histórico español, el concepto de *economía de opción* fue formulado por Larraz en 1952 como “la expresión de la libertad de actuación de los contribuyentes para buscar lícitamente las vías negociables tributariamente menos onerosas”⁷⁵, siempre que se cumplieran/cumplan los requisitos señalados por este respecto de que:

- (i) haya concordancia entre lo formalizado y la realidad,
- (ii) no exista de ningún modo simulación,
- (iii) no se contraría ni la letra ni el espíritu de la Ley y
- (iv) se procure un ahorro tributario.

Es decir, la elusión tributaria en el contexto de la economía de opción fue y es necesaria, además de legítima, para sobrevivir en un contexto competitivo regulado por normativas tributarias muy diferentes, hasta tanto no se imponga un orden mundial tributario que unifique los criterios de imposición y que haya sido fruto de consenso, a ser posible a partir de las bases científicas del Derecho Tributario.

Recordemos al respecto que, como ya hemos adelantado, en el apartado 4.2 del fundamento jurídico sexto de la SAN (Sección 4.ª) de 5 de marzo de 2008, citando la SAN (Sección 2.ª) de 7 de mayo de 2007 se dice que:

“(...) considera la Sala que, habida cuenta de que **el concepto de fraude o evasión fiscal no se encuentra definido de forma expresa en la normativa tributaria**, habrá que acudir a criterios interpretativos válidos, debiendo entender como tal, lo previsto en el art. 15 de la LGT 58/2003, que se refiere al ‘conflicto en la aplicación de la norma tributaria’, supuesto que concurre 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

74. Por lo tanto, podríamos hablar de incumplimiento en el contexto de una “moral tributaria” muy estricta y respecto del deber de contribuir, pero no de ilegalidad porque los medios que se utilizan para reducir la responsabilidad tributaria no son ilegales porque el pago se elude utilizando el conocimiento de las lagunas, los errores y las imprecisiones del marco legal tributario.

75. Véase Pont Clemente (2004; p. 14).

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”. (La negrita es nuestra).

Asimismo, la Audiencia Nacional, en su Sentencia de instancia de 26 de junio de 2008 recordaba a este efecto las diferencias entre el uso adecuado e inadecuado del concepto de comportamiento elusivo en el marco de la *economía de opción* indicando que:

“A juicio de la Sala, las consideraciones expuestas ponen en su sitio la llamada ‘economía de opción’ o ‘estrategia de minoración del coste fiscal’, que, según la sentencia de la Sala Tercera, Sección 2.ª, del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 [recurso 274/03, f. j. 4.º, letra d)], no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria, proclamados en el artículo 31, apartado, 1 de la Constitución. En efecto, no cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa (artículo 38 de la Constitución), un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa. La ‘economía de opción’ no ampara tal clase de comportamientos”.

2.1.2. Elusión y comportamiento tributario agresivo vs. abusivo

Dentro del rango del comportamiento elusivo pueden hallarse matices o variantes que permiten diferenciar su grado de legitimidad en la dimensión semántica constituida por el binomio abusivo-agresivo.

Así, podríamos hablar del comportamiento elusivo agresivo, implícito en la planificación tributaria agresiva que utiliza operaciones y mecanismos que siendo legales son contrarios al fin de la norma y, por lo tanto, difíciles de defender frente a un Tribunal.

Es lo que ocurre, como veremos a continuación, cuando se utilizan las diferencias entre los ordenamientos tributarios de distintos estados o de distintas jurisdicciones para reducir el pago de los tributos que corresponderían a los beneficios obtenidos por la actividad realizada en un país, desplazándolos artificiosamente a la jurisdicción del que tenga menor presión tributaria.

En este caso, como indica Penayi (2015), el énfasis no ha de ponerse en la legalidad sino en la legitimidad. En consecuencia, el comportamiento elusivo puede ser calificado como legítimo e ilegítimo, además de como agresivo (inadecuado) o no agresivo (adecuado).

Por lo que respecta al empleo del adjetivo “abusivo”, hemos de señalar siguiendo a Sanz Gómez (2017) que la interrelación entre comportamiento elusivo o elusión tributaria y abuso es tan grande que parte de la doctrina sostiene que los dos términos pueden considerarse sinónimos⁷⁶.

76. Véase Cordewener (2017).

Al hilo de la delimitación de la elusión surgen un buen número de preguntas a las que trataremos de responder en las páginas que sigue. Así, por ejemplo, pese a tratarse de un comportamiento adaptativo y legal, ¿puede calificarse como socialmente irresponsable?, ¿es el comportamiento elusivo moralmente justo en el plano de las transacciones entre las personas que trabajan en las empresas contribuyendo a producir los beneficios que éstas obtienen y por los que no tributan porque lo eluden?, ¿si el Estado pone medios que faciliten la implantación empresarial es legítimo que los beneficios empresariales se transfieran, en mayor o menor grado, a otro Estado sin ser gravados en el que se ha producido la actividad?

A estas y otras muchas preguntas han tratado de responder legisladores y tribunales de justicia nacionales e internacionales acotando los abusos de derecho, los límites del comportamiento elusivo y la localización de los hechos imponibles.

Hasta ahora las normas anti-elusión se redactan para hacer frente a las distintas modalidades o variantes en las que se ha presentado y se presentan el comportamiento elusivo conocido por las administraciones tributarias (*ex-post-facto*).

En consecuencia, no se trata de conductas que conlleven la ocultación plena de beneficios o patrimonios, pero sí pueden enmascarar la verdadera intención de las partes o de los pactos que hay entre éstas aprovechando los vacíos legales y la falta de claridad en la delimitación de las distintas categorías o figuras tributarias.

Inicialmente, si la capacidad de anticipación del legislador no lo ha previsto, la primera la reacción ante la existencia de un negocio controvertido, realizado con el propósito de obtener ventajas tributarias concretas, se produce en el marco de las actuaciones que desarrolla la Administración tributaria, tras su detección. Posteriormente éste “descubrimiento” llevará a la intervención de los Tribunales de Justicia y, en su caso, a establecer la jurisprudencia que subsane la falta de previsión del legislador⁷⁷.

2.2. NORMAS ANTI-ELUSIÓN

Podemos decir que estas normas otorgan facultades a la Administración Tributaria para que, con el fin de sancionar las prácticas elusivas, califique los negocios realizados con la intención de evitar el pago de tributos usando los conceptos técnicos y genéricos de abuso propios de las formas jurídicas para producir la inoponibilidad tributaria⁷⁸ de dichos actos⁷⁹.

77. Si el proceso ha sido el de la detección administrativa, entonces lo frecuente es que hayan transcurrido periodos de tiempo largos entre el inicio del negocio que incluye el comportamiento elusivo y su llegada a los tribunales.

78. En el diccionario del español jurídico (véase <https://dej.rae.es/lema/inoponibilidad>) presenta dos acepciones: (a) Situación jurídica en virtud de la cual un acto resulta ineficaz respecto de determinadas personas, normalmente ajenas a su realización; (b) prohibición de oponer ciertas defensas o excepciones.

Refiere la ineficacia del acto jurídico o su nulidad para terceros, por no haber cumplido las partes algún requisito externo, dirigido precisamente a la protección de terceros.

79. Véase Ugarte Soto (2019).

Además, hemos de observar que por su carácter general se redactan con un elevado nivel de abstracción que conlleva, en cualquier cláusula general anti-abuso, un componente de inseguridad jurídica acorde a su generalidad.

Las normas integradas en esta categoría pueden ser clasificadas como generales y específicas.

2.2.1. Delimitación del concepto de norma general anti-elusión

La norma general anti-elusión, en un sentido amplio, puede delimitarse como una facultad:

- (i) cuyo fin es evitar las consecuencias de los negocios realizados para obtener ventajas tributarias mediante prácticas que merecen reproche jurídico;
- (ii) otorgada a la Administración Tributaria del Estado⁸⁰;
- (iii) de carácter genérico, por lo que se diferencia de los supuestos específicos (cláusulas y normas anti-elusivas);
- (iv) recalificadora, porque permite a la Administración desconocer la declaración formal efectuada por los contratantes, para determinar el sustrato material real de la operación (sustancia), es decir, porque habilita a la Administración Tributaria para reconsiderar determinados actos o negocios jurídicos o para exigir un tributo prescindiendo de actuaciones simuladas⁸¹;
- (v) tributariamente inopinable, porque la Administración Tributaria podrá desestimar la operación elusiva indicada por partes, con fines estrictamente tributarios, es decir, sin que afecte a su validez en otros órdenes;

80. No a los Tribunales de Justicia, de acuerdo con la doctrina, la jurisprudencia y el Derecho comparado.

81. Véase Krever (2016). Este investigador distingue cuatro modelos diferentes de normas generales “antiabuso” (*General Anti Avoidance Rule -GAAR-*): “One group, the ‘acts and benefits’ group, comprises rules that allow the tax authorities to identify a transaction or series of transactions that had the purpose or (more rarely) effect of providing a tax benefit and then recompute the taxpayer’s liability on the basis of a hypothetical transaction that the tax authorities surmise would have been the one used had the taxpayer not followed the tax-effective path it did. GAARs in this group look at acts carried out and benefits realized, without the need to identify an economic substance.¹⁵ A second group, usually with a statutory base but on occasion derived solely from judicial practice,¹⁶ sets out rules that mandate an interpretation and application of tax law to the economic substance of a transaction (or series of transactions) rather than the legal form. The rule will normally allow the tax authorities to reassess the taxpayer on the basis of a hypothetical legal transaction that better reflects the underlying economic substance. While almost all jurisdictions with a statutory substance over form rule regard the rule as a GAAR, this characterization of the rule is not universal. Nor is the view that a judicial substance over form rule (or variations such as the ‘true import’ of an arrangement) amounts to a GAAR. A possible third model, it is argued by some, is a judicial ‘GAAR’ based on the adoption by the courts of a broad abuse of law doctrine. A fourth model is a statutory abuse of law model that applies where a taxpayer adopts a fictitious arrangement or one that is valid in law but used to defeat the intention of the tax legislation” (pp. 3-4).

- (vi) impugnables judicialmente, porque lo son por naturaleza todos los actos administrativos para posibilitar el control judicial.

Este es el contexto⁸² en el que cabe situar la norma contenida en el artículo 15 de la LGT⁸³, con algunas limitaciones respecto del rango más amplio de posibilidades descrito en el párrafo previo.

El artículo 15, bajo el título “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria” dice:

“1. 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.

2. Para que la Administración Tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas tributarias obtenidas, y se liquidarán intereses de demora⁸⁴”.

Esta norma “anti-abuso”, descrita en el artículo 15 de la LGT que acabamos de transcribir, regula la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Es una norma o cláusula anti-elusión típica que actúa de cierre del ordenamiento para corregir comportamientos que se hipotetizan en su límite legal y se interpretan contrarios a los principios jurídicos y éticos que lo rigen.

Es una norma que se centra en el estudio de la justificación y documentación económica del acto o negocio, así como en su finalidad. Por ello, ha resultado ajustada a la norma “anti-abuso” recogida en el artículo 6 de la Directiva 2016/1164/UE⁸⁵

82. Como indicaban Calderón Carrero y Ruiz Almendral (2010) “(...) está muy extendida la opinión de que una norma general anti-abuso, debido a su indefinición, generaría una inseguridad jurídica incompatible con el grado de precisión exigible a la materia tributaria (...) pero Tanto en España como en Alemania (Tipke), un sector destacado de la doctrina viene manteniendo que la existencia de una cláusula general ‘anti-abuso’ no solo no contraviene el principio de legalidad y seguridad jurídica, allí donde tal disposición está correctamente configurada en lo que se refiere a sus presupuestos, sino que además opera al servicio del Estado de Derecho y la justicia del sistema tributario” (pp. 44-45).
83. Véase Barreiro Carril (2020) y Zornoza y Báez (2016).
84. Este apartado tercero fue modificado por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en la modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
85. Barreiro Carril (2020) concluye de su análisis que “(...) el artículo 15 de la LGT, regulador del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es una cláusula general antiabuso que conduce

Entrecanales Carrión (2014) señala que este artículo introdujo dos novedades importantes respecto del artículo 24 de la Ley 230/1963. Una es la objetivación del presupuesto de hecho y la otra la eliminación del componente analógico. Para él:

“(…) la irrelevancia del ánimo defraudatorio del sujeto en esta nueva fórmula, si bien no deja de ser relativa, puesto que ahora se entiende implícita al cumplimiento de los demás requisitos, fortalece el argumento contra la posibilidad de aplicar sanciones en estos casos. Lo mismo se podría decir de la eliminación del componente analógico que, si bien formalmente desaparece, en sentido material la figura permanece inalterada y, por lo tanto, también lo hace su componente analógico”. (p. 49).

Además de la norma “anti-abuso” recogida en el artículo 15, las que incluyen los artículos 12, 13 y 16 de la LGT también integran el conjunto de normas generales anti-elusión nuestro ordenamiento. Todas pueden aplicarse a cualquier comportamiento elusivo tributario, es decir, a cualquier tributo y cualquier respuesta o negocio del contribuyente.

El artículo 12 bajo el título “Interpretación de las normas tributarias” señala que:

- “1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.
2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

a resultados análogos a los que llevaría la aplicación de la GAAR de la ATAD, entre otras cosas porque entendemos que el término *falseado* de la Directiva no requiere simulación. Por otro lado, el ámbito del artículo 15 de la LGT es sin duda más amplio que el de la GAAR comunitaria, pues el de esta se restringe a los supuestos de elusión en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, mientras la norma española tiene un alcance general. Ello no supone, sin embargo, problema alguno para entender traspuesta la GAAR comunitaria a nuestro ordenamiento, por obra del referido artículo 15 de la LGT.

Pese a esta conclusión, podría aún considerarse la conveniencia de la transposición expresa de la GAAR comunitaria al ordenamiento español. Se muestran partidarios de esta opción los profesores Calderón Carrero y Martín Jiménez, por tratarse de la ‘más compatible con la propia finalidad de introducir un concepto común de abuso’, así como por la seguridad jurídica que aportaría al contribuyente, al poder éste conocer que ‘los elementos del abuso del Derecho de la UE se han incorporado y se van a aplicar en el ordenamiento interno y si las divergencias con la práctica nacional en la materia resultan de una aplicación del artículo 3 de la Directiva o, por el contrario, de una falta de adecuación del ordenamiento nacional con el Derecho de la UE’. En este contexto, conviene advertir que el artículo 3 de la ATAD, la configura como una norma de mínimos, disponiendo que la Directiva ‘no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades’ (...) En cualquier caso, bajo el entendido de que la norma antiabuso española llega a los resultados queridos por la GAAR comunitaria, no consideramos necesaria modificación alguna en nuestro ordenamiento tributario para que se pueda concluir que nuestro legislador cumple con la obligación de transposición de la ATAD en el aspecto que nos ocupa, de manera que la cuestión sobre dicha transposición quizás podría redirigirse a ‘la conveniencia de unificar los diferentes instrumentos antielusión, recogidos en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, en una única norma antiabuso’, o a la exploración de vías alternativas en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, dado el fuerte componente de abstracción -y la consiguiente inseguridad jurídica-, presente, en cualquier cláusula general anti-abuso” (pp. 34-36).

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública⁸⁶”.

Además, las técnicas generales de interpretación que refiere en su apartado 1, que remite al artículo 3.1. del Código Civil, tienen como objetivo aplicar el ordenamiento tributario para evitar esta modalidad de comportamiento elusivo cuando impida o dificulte el reparto de las cargas y el cumplimiento de las obligaciones que correspondan.

El artículo 13 con el título de “Calificación” señala que:

“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

El artículo 16, con el título de “Simulación”, indica que:

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración Tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.

A este respecto el TS en los Autos de admisión de RC de 16 de mayo y 12 de junio de 2018, recursos n.º 1429 y 1433/2018, indica que:

“Es indudable que los artículos 13 ‘Calificación’, 15 ‘Conflicto’ y 16 ‘Simulación’ LGT establecen cláusulas generales anti-abuso enderezadas al logro de la correcta aplicación

86. La redacción del apartado número 3 cambió por Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que introdujo la modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

de las normas tributarias cuando las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes permitan advertir su inadecuada aplicación por los obligados tributarios, pero también lo es que tienen un distinto significado y alcance. No son en su configuración legal ni, por ende, pueden ser en su interpretación y aplicación intercambiables, por más que sea innegable la dificultad que entraña delimitar los precisos contornos de cada una de ellas”.

Las normas recogidas en los artículos 13 y 16 de la LGT, que acabamos de transcribir, habilitan a la Administración Tributaria para que pueda actuar por sí misma respecto de la liquidación de un tributo, sin necesidad de acudir para ello a la jurisdicción competente como ya hemos indicado entre sus características.

2.2.2. Las normas específicas anti-elusión

A diferencia de las generales, las normas específicas⁸⁷ tienen como objetivo evitar comportamientos concretos de carácter elusivo, para lo que normalmente utilizan la técnica de las presunciones legales, cuando no se destinan a facilitar la gestión tributaria o a completar el gravamen conforme a la capacidad económica.

Generalmente están presentes en los ordenamientos jurídicos de los estados, en mayor o menor medida, e incluso en el contexto transnacional como normas de Derecho internacional. Así ocurre, por ejemplo, con las cláusulas relativas a la limitación de determinados beneficios en algunos de los convenios para evitar la doble imposición o con el concepto de beneficiario efectivo.

En todo caso nuestro ordenamiento tributario contiene un extenso repertorio de normas anti-elusión para casos concretos.

Ahora bien, pese a tratarse de normas *ad hoc*, su rango de actuación incluye una clase o categoría comportamental que suele ser amplia, por lo que complementan y completan a las cláusulas generales. Esto es lo que ocurre, por ejemplo, en el ordenamiento español con el contenido del artículo 18 de la LIS, sobre la valoración de operaciones entre partes vinculadas o precios de transferencia.

De hecho, en la medida en la que la planificación de los impuestos entra en juego dentro de la estrategia que diseña una persona física o una empresa/grupo empresarial, respecto de sus operaciones en el marco internacional, ha de contar necesariamente con las reglas sobre precios de transferencia de cada uno de los países en los que se estudia la actuación que se valora realizar porque tales reglas la condicionan. Por ello, en principio, se sitúan en línea con las normas “anti-abuso”, aunque en una fase previa porque, en este contexto, su función es distribuir las bases imponibles entre los Estados que resultan implicados en la planificación tributaria aludida que desarrollan *intra-grupo* las sociedades mercantiles.

Otras normas anti-elusión de carácter específico, una sobre sobre transparencia tributaria internacional y dos relativas a la subcapitalización, son respectivamente las

87. Conocidas en la terminología en lengua inglesa como *Specific Anti-Avoidance Rules* (SAAR).

recogidas en el artículo 100 de la LIS⁸⁸ y las contenidas en los artículos 15 h) y 16 de la LIS⁸⁹.

Por último, también pueden servir de ejemplo otras como las incluidas en la normativa del ISD, con el fin de preservar la base imponible, las contenidas en los artículos 314, 315 y 316 del TRLMV, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, o los anti-paraísos fiscales que se integran en la legislación del IRPF o el IRNR.

2.3. LA LEGISLACIÓN Y LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA “ANTI-ABUSO”

El sistema tributario español:

“(…) no puede reducirse al conjunto de las normas que integran el ordenamiento tributario, sino que incluye desde luego también la práctica de aplicación de las distintas figuras que componen el mismo, práctica en la que asumen protagonismo fundamental tanto la Administración Tributaria como los Tribunales de Justicia”.

Fundación Impuestos y Sociedad (2018; p. 12).

“Aunque el criterio de nuestros Tribunales pueda a veces con razón considerarse inconsistente o errático, el mejor conocimiento de los antecedentes jurisprudenciales y de las distintas líneas argumentales expresadas en ellos sin duda ha de servir de alguna ayuda para afrontar con mayores perspectivas de acierto en el futuro la planificación de los negocios. Confiamos en que así sea”.

García Berro (2018; p. 373)

El comportamiento elusivo es un fenómeno tributario que, por haberse considerado desde hace mucho tiempo como parte de los problemas que han de regularse normativamente, se convierte en especialmente relevante para estudiar cómo construye el Derecho Tributario su *corpus* científico (principios, teorías, modelos, leyes y datos).

Nuestro interés por la jurisprudencia está referido tanto a ésta en sí misma, como al proceso o método que se sigue durante su producción (calificación técnica provisional y proceso de confirmación por consenso de la mayoría de la calificación final). Es decir, como parte del proceso de conformación de una norma tras su contraste con la realidad que trata de recoger y como parte del quehacer científico de profesionales con formación jurídica que aplican su conocimiento a la solución de los problemas que surgen en la aplicación de la norma a la realidad que pretende regular.

En consecuencia, nuestro objetivo al redactar este subepígrafe no es realizar una revisión exhaustiva de la jurisprudencia desde que se inicia la aplicación de la normativa “anti-abuso”, sino analizar la coherencia de las sentencias del TS de casos

88. Este artículo, parte del Capítulo XI del Título VII de la ley, así como el resto de la normativa han de adaptarse a lo previsto en el artículo 7.º de la Directiva 2016/1164, que contiene esta misma figura.

89. También han de adaptarse a lo previsto por el artículo 4.º de la Directiva 2016/1164.

similares, así como la que cabría esperar entre las conclusiones del TS, las de la AN y las de la AEAT, habida cuenta de la existencia de un mismo *corpus* de conocimiento en el que las tres instancias fundamentan sus decisiones.

En este marco cobra especial relevancia el proceso que se sigue para lograr el consenso de la mayoría de los jueces del TS, en relación con la correspondencia entre el comportamiento del contribuyente y el contenido de la norma, así como las estrategias e instrumentos que se utilizan para obtener los datos que detecten y describan, cualitativa y cuantitativamente, las relaciones que han servir de base para el juicio de cada uno de ellos.

Cabe esperar que su análisis permita responder a preguntas como: ¿Delimitan las acciones elusivas, los parámetros propios de éstas y la magnitud de las cuantías implicadas en lo que se califica como problemático y necesitado de juicio de los expertos?, ¿cómo lo hacen?, ¿definen operativamente el comportamiento problemático?, ¿cómo determinan los comportamientos elusivos y abusivos respecto de la normativa?, ¿disponen y usan protocolos válidos y fiables para cada figura o categoría tributaria legal que todos han de seguir para elaborar sus conclusiones o el juicio de cada componente del tribunal descansa exclusivamente en su formación y buen hacer?, ¿podemos dar respuesta a estas preguntas estudiando una muestra significativa de la jurisprudencia existente?

La respuesta a estas preguntas debería hallarse en el análisis y los resultados que posibilitan una revisión narrativa de la literatura *ad hoc* realizada *ex profeso*.

Recordemos que el concepto de “revisión” (obtener y seleccionar la información) tiene su origen en la simplificación del trabajo que supondría la lectura pormenorizada de todas y cada una de las publicaciones realizadas sobre un tema. En el primer escalón de esta estrategia de simplificación y categorización se hallan las revisiones narrativas a las que siguen las sistemáticas (con o sin meta-análisis).

Las revisiones narrativas son la modalidad que se caracteriza por ser realizadas por expertos en un tema y no pretenden ser exhaustivas⁹⁰. Pese a ello son ideales para responder a preguntas básicas como: ¿en qué grado es coherente la jurisprudencia española sobre las operaciones elusivas?, ¿existe correspondencia entre operaciones/ complejos negociables similares y la aplicación de los mismos instrumentos jurídicos, es decir, su adscripción a las mismas categorías jurídicas?, ¿cómo diferencia el TS los conceptos de fraude tributario y simulación?⁹¹

90. Tomando como referencia la jerarquización de la evidencia se hallan en el primer escalón, es decir, expuestas a presentar un elevado riesgo de sesgo debido a sus carencias metodológicas.

A diferencia de las revisiones sistemáticas no recopilan ni proporcionan un resumen sobre un tema específico para responder a una pregunta de investigación, ni se realizan siguiendo un diseño o plan preestablecido, ni tienen necesariamente por objeto las publicaciones contenidas en las bases de datos de los recursos electrónicos (meta-buscadores, literatura no publicada, actas de congresos, etc.).

91. Véase, por ejemplo, Aguilera Eguía (2014).

Dentro de esta revisión, son piezas muy importantes los trabajos realizados por Delgado Pacheco (2017), sobre la interpretación de las normas anti-elusión en la jurisprudencia del TS durante el periodo comprendido entre los años 2000 y 2016, y la del profesor Florián García Berro (García Berro, 2018). Esta última respecto de la jurisprudencia del TS en materia de imposición sobre la renta durante el periodo 2012-2017.

De los resultados de este análisis podremos concluir en qué medida las figuras o categorías legales están bien fundamentadas, delimitadas y operacionalizadas o por el contrario carecen de estos atributos en las medidas pertinentes, posibilitando interpretaciones variadas e incluso contradictorias entre nuestras instituciones (así, AEAT vs. AN; AEAT vs. TS y AN vs. TS) sobre el mismo corpus de conocimientos.

La contribución española a la regulación del comportamiento elusivo se inicia previamente a la entrada en vigor de la LGT, en lo que podríamos llamar “antecedentes históricos”. La AN, el TEAC y algunas resoluciones relevantes de otros tribunales de menor rango anteceden a la tarea jurisprudencial del TS en este contexto.

Siguiendo los criterios utilizados por Delgado Pacheco (2017) vamos a distinguir tres fases en esta revisión: 2002-2007, 2008-2012 y la tercera y última que se inicia en 2013 y continúa en la actualidad. El trabajo de campo de García Berro (2018) nos servirá para complementar la investigación de Delgado Pacheco (2017), perfilar el marco conceptual e ilustrar cuantitativamente la trayectoria seguida por algunas de las sentencias más representativas del trabajo jurisprudencial del TS.

El primer periodo de las aportaciones es el comprendido entre 2002 y 2008. En este se producen varias sentencias dictadas por el Alto Tribunal que elevan y sitúan en primer plano los efectos de la aplicación de las normas generales “anti-abuso” de derecho o anti-elusión. La segunda etapa o periodo se desarrolla entre 2009 y 2012, destacando sobremanera sobre otras la Sentencia de 30 de mayo de 2011, respecto del caso *Construcciones Sánchez Domínguez*, por su singularidad. Por último, el inicio del tercer periodo de esta jurisprudencia los situamos en 2013 continuando en la actualidad, destacando en el mismo la solución que se ha dado a los casos sobre compras apalancadas dentro del propio grupo de negocio empresarial.

2.3.1. Primera fase jurisprudencial

El camino jurisprudencial seguido por el TS español comienza en el año 2002 y se afianza en 2008 siguiendo una estrategia combativa contra las planificaciones tributarias agresivas al interpretar las normas anti-elusión contenidas en la LGT de 1963 y las de 2003.

El efecto de la coherencia de este quehacer fue el logro de una cierta homogeneización de su uso, así como la interpretación del concepto de “fraude de ley”, recogido en el artículo 24 de la LGT 1963, a la luz del conflicto en la aplicación de la norma

tributaria⁹², recogido en el artículo 15 de la LGT 2003, como si ambas figuras fueran la misma⁹³. Zabala Rodríguez-Fornós (2004) lo atribuía a la rapidez en su redacción del modo que sigue:

“... y ello –tal vez por la insólita premura que ha presidido el proceso de alumbramiento de esta ley– propiciaba en cierto modo la confusión de dos cuestiones que el propio Dictamen distinguía en principio: la indeterminación que presentaba el entonces llamado ‘abuso en la aplicación de las normas tributaria’ y la imposibilidad de que la vaguedad advertida pueda cumplir con las exigencias de la tipicidad penal para sancionar tal ‘abuso’. De modo que, a la postre, pareció llevar a mantener la vaguedad y la imprecisión de los presupuestos conceptuales de la figura a modo de excusa para privarla de consecuencias sancionadoras, cambiando incluso el nombre inicial por el más inocuo de ‘conflicto’” (p. 2).

Entrecanales Carrión (2014) argumenta al respecto que subrayando las consecuencias que este solapamiento puede acarrear en relación con la posibilidad de imponer

92. Resultado contrario a una norma tributaria que se produce cuando se presentan uno o más actos realizados al amparo formal de una ley tributaria dictada con distinta finalidad a la que perseguían los interesados.
93. El Tribunal Supremo, en su sentencia 30 de mayo de 2011, sobre el caso “Construcciones Sánchez Domínguez” (recurso de casación núm. 1061/2007) diferencia el fraude de ley de la simulación indicando que, en puridad de principios, el primero parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos mientras que la simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente que encubre una realidad jurídica distinta u oculta un acto o negocio jurídico.

No obstante, como recuerda García Berro (2018) “el abandono del concepto de fraude a la ley tributaria, por obra de la LGT de 2003, aún no ha encontrado apenas eco en la jurisprudencia del Tribunal Supremo el ‘nuevo’ concepto de ‘conflicto en la aplicación de la norma’ (aparente sustituto del anterior), sobre cuyos presupuestos sólo de manera muy genérica se ha pronunciado en alguna ocasión, que conozcamos (y casi siempre en *obiter dicta*), el Alto Tribunal. Y con mayor razón carecemos por supuesto de pronunciamientos jurisprudenciales sobre el modo en que puede aceptarse, en su caso, el ejercicio de la potestad sancionadora en los supuestos de ‘conflicto’, dado que esta posibilidad sólo se contempla en la LGT desde octubre de 2015 (a partir de la entrada en vigor de la reforma de su texto por obra de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre). En consecuencia, no hay material jurisprudencial suficiente para establecer con cierta fiabilidad conclusiones sobre la interpretación última que se impondrá en vía jurisdiccional de las normas indicadas y, por tanto, resulta aventurado cualquier pronóstico sobre el cual apoyar una sugerencia de pautas de actuación para evitar verse perjudicado por sus efectos” (pp. 223-224). Añadiendo además al respecto que “Con referencia al aspecto que quizá concite mayor preocupación bajo el prisma de la seguridad jurídica, no debe desdeñarse la presencia de algunos signos que, aun aislados, mantienen abierta la posibilidad de que en el futuro se reconozca un verdadero espacio propio al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, como categoría elusiva específica, en correspondencia con la función autónoma que la LGT asigna sin ningún género de dudas a esta categoría de conducta. En esa dirección parece señalar, de una parte, la adscripción explícita por el Tribunal Supremo al presupuesto del conflicto de los negocios indirectos, cuya apreciación debería estar condicionada, en consecuencia, al cumplimiento de las limitaciones previstas en el art. 15 LGT; de otra, la presencia de algún pronunciamiento que, si bien aislado, subraya con fuerza que la declaración de simulación se subordina a la prueba de la ocultación o engaño, llamando con vehemencia a la Administración a un empleo riguroso de las categorías elusivas (nos referimos muy en especial a la STS de 16-12-2014 [rec. 3611/2013])” (p. 364).

sanciones hay que tener en cuenta la distinción entre un resultado contrario al ordenamiento y otro que simplemente busca una menor tributación, porque esta consideración adquiere especial relevancia a la hora de diferenciar el fraude de ley en el ámbito tributario del que tiene lugar en el ámbito civil.

Además, subraya que, para la declaración de conflicto, a partir de la cláusula general anti-elusión de nuestro ordenamiento, se requeriría que se cumpliera la existencia de notoria artificiosidad y ausencia motivo válido económicamente. El primero puede fundamentarse en el resultado que obtiene el contribuyente, pero el segundo no puede quedar abierto al criterio de la Administración, porque el juicio respecto de si la alternativa elegida es la más atractiva entre todas las disponibles, cuando se toma la decisión de optar por una de las distintas alternativas con las que se pueda contar, lo realiza el obligado tributario en base a su criterio en el momento de optar por una alternativa u otra⁹⁴.

Por ello, para Entrecañales Carrión (2014) “(...) sólo cabe concluir que no existe un motivo económico distinto del ahorro tributario, cuando verdaderamente no exista ninguna motivación económica que pueda justificar la operación” (p. 48).

Además, según este autor, la declaración de fraude de ley precisa de un requisito adicional que no está explícitamente recogido en el artículo 15 de la LGT. Esta condición necesaria es que el ahorro que se consiga con la actuación sea contrario a la finalidad de la norma. Porque entiende que de otra forma no tendría sentido aplicar la norma eludida, por mucho que las operaciones fuesen artificiosas y no pudieran justificarse en un motivo económico distinto al del ahorro tributario.

Esta nueva concepción de la norma general anti-elusión, prescindiendo de la diferencia que implicaba el uso del referido “fraude de ley tributaria”, estaba anticipando la tendencia internacional que se iniciaría con la propuesta conjunta de la OCDE y el G20 algunos años después, como veremos, bajo el nombre de *Base Erosion and Profit Shifting Project* (BEPS), a la que seguiría la específica de la Comisión Europea, complementando el proyecto BEPS con la doctrina *ad hoc* del TJUE en este terreno, para dar lugar a la Directiva (UE) 2016/1164, de 12 de julio de 2016 y la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017 que incorporan, entre otras cuestiones, a la legislación armonizada del IS una norma general “anti-abuso”, similar a la incluida en la sexta medida del BEPS, centrada tanto en la preeminencia de la sustancia económica del negocio como en la justificación económica documentada de las operaciones⁹⁵.

En esta fase se producen las sentencias que resultan de las primeras aplicaciones de las normas “anti-abuso” de la AEAT. Estas fueron la respuesta de la Administración a una casuística nueva que incluía entre sus características la complejidad, la variedad

94. Este es uno de los problemas que el movimiento de la OCDE pro una relación cooperativa en la relación jurídico-tributaria entre contribuyente y administración incluiría dentro de la prevención, fruto del diálogo permanente entre ambos.

95. Véase López Tello (2016) para un comentario “psicológicamente saludable” sobre este hecho.

y la generalización del empleo de la elusión con estrategia para obtener ventajas tributarias. Entre ellas destacan las relativas a los seguros de prima única; las ventas a plazos previas a las ventas al contado a un tercero y las obligaciones bonificadas, los usufructos temporales y la cesión con pacto de recompra.

2.3.1.1. Seguros de vida a prima única

Entre los casos que produjeron recursos de casación y sentencias del TS se hallan los de las sentencias de la AN de 3 de marzo, 3 de octubre y 7 de noviembre de 1977, sobre los seguros de vida a prima única.

Recordemos que los cambios normativos del Decreto-Ley 5/ 1989, que prohibió las operaciones de seguro que carecían de un riesgo mínimo, también asumió la existencia de una laguna legal en este tipo de operaciones que, aunque no fuese aprovechada con para eludir el deber de contribuir, si requería ser eliminada a través de la publicación de una ley que las prohibiese.

Respecto de las sentencias aludidas fue especialmente relevante la SAN de 7 de noviembre de 1997. Esta versó sobre un caso de liquidación de retenciones de rendimientos del capital mobiliario, el que la Administración entendía que éstos habían sido generados por las operaciones de seguro a prima única, para la Sala las partes habían querido celebrar un contrato de seguro precisamente por el tratamiento tributario favorable, por lo que no existía simulación. Sin embargo, entendió que no estaban presentes notas esenciales de un contrato de seguro, lo que llevó a la Sala, por un lado, a mantener los efectos civiles de tales contratos de seguro y, por otro, a fallar su nulidad y la de sus efectos, indicando en su octavo fundamento jurídico que:

“(…) la verdadera naturaleza –al reunir todos los elementos esenciales inherentes al negocio jurídico en cuestión– es la de un depósito irregular retribuido, en el que el asegurado tendría la condición de depositante, siendo la aseguradora depositaria, o, con mayor propiedad, la de préstamo mutuo o simple préstamo”.

Asimismo, en su sexto fundamento jurídico, la Sala indicó que

“(…) la naturaleza de los negocios ha de tener perfiles unitarios (...) si la Ley fiscal no altera la Ley sustantiva, el régimen de tributación ha de partir, ineludiblemente, de los negocios jurídicos e instituciones propios del Derecho sustantivo tal y como estén en él configurados”.

El TS, en Sentencia de 2 de noviembre de 2002 (RC. núm. 971/1997), confirmó la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 1997 respecto de la estrategia seguida por las aseguradoras. Esta doctrina ha sido seguida por las posteriores de 1 de octubre de 1988 (RC. núm. 410/96), de 14 de noviembre de 2000 (RC. núm. 944/97) y de 8 de febrero de 2007 (RC. núm. 6936/2001).

Lo cierto es que en este caso las compañías de seguros tenían que haber sido supervisadas por la Dirección General de Seguros y los bancos que los comercializaban por el Banco de España. Pero ni la una ni el otro cumplieron con estas obligaciones.

Así, aunque las compañías podían estar realizando operaciones no contempladas en su ámbito de actuación cuando celebraban contratos de seguro de vida, la Administración Tributaria no dispuso de una descalificación en la que se afirmase que las operaciones realizadas no eran realmente verdaderos seguros de vida, pese a que la normativa solo permite que las compañías realicen las que se contemplan en ella. Además, el Banco de España que era el responsable de impedir que las aseguradoras actuasen como entidades de crédito tampoco cumplió con su labor supervisora.

Por todo ello, la Administración Tributaria no pudo calificar de modo concluyente tales actividades, optando por hacerlo sólo a efectos económicos, tributarios y por el uso de negocio indirecto, y la posición de la Audiencia Nacional fue contaminada por esta indefinición respecto de la anomalía de tales operaciones.

Aunque en su SAN no dice que aplicase el principio de calificación (art. 13), una vez excluida la simulación (art. 16), toma como referencia la causa del contrato al afirmar que las operaciones realizadas no respondían a las de un seguro de vida sino a los depósitos irregulares o préstamos⁹⁶, el TS confirma la citada SAN, pero calificando de modo distinto estas operaciones. Esta posición del Tribunal vuelve a producirse en su Sentencia de 7 de diciembre de 2002⁹⁷, en relación con las combinaciones de seguros.

En relación con la STS de febrero de 2007 (RC. núm. 6936/2001), la Sala del Alto Tribunal desestima la demanda, la apelación y la casación. Indica que se trata de transacciones en las que el asegurador está obligado al pago de la cantidad denominada prima única si el asegurado muere durante el año próximo y atender al pago de la diferencia entre el capital preestablecido y el valor de la anterior aportación, más sus intereses, en caso de que viva al vencimiento. Afirma que en tales transacciones no hay riesgos por lo cual no hay contrato de seguro como tal sino un depósito irregular retribuido, préstamo mutuo o simple préstamo.

En su primer fundamento jurídico la Sala dice en relación con la controversia planteada que:

“(…) La resolución de tal controversia requiere necesariamente y como condición imprescindible desentrañar la verdadera naturaleza jurídica de los negocios que se analizan.

Es ésta una cuestión que había sido ya examinada y resuelta por la misma Sala y Sección de instancia en la sentencia de 7 de noviembre de 1997 (recurso 1466/91), cuya doctrina ha sido seguida por las posteriores de 1 de octubre de 1988 (recurso 410/96) y de 14 de noviembre de 2000 (recurso 94/97), cuyas consideraciones reiteró en la sentencia aquí recurrida tanto por razones de seguridad jurídica como de unidad de doctrina.

En el presente caso, nos hallamos ante operaciones no solo a prima única, sino con vencimiento anual. Se trata de transacciones por las que el pago de la cantidad denominada

96. Ello que debiera haber llevado a considerarlas como operaciones simuladas o como inadecuadamente calificadas por las partes, siguiendo la sutileza de los matices que permiten distinguir la simulación relativa y la calificación siguiendo el contenido de los artículos 13 y 16 de la LGT.

97. Recurso de casación núm. 1906/1997 resuelto previamente en Sentencia del Tribunal Supremo, de 8 de junio de 2002, anulada por razones de orden procesal en Auto de 29 de octubre de 2002.

prima única obliga al asegurador a devolverla si el asegurado muere durante el año próximo y a pagar el capital asegurado si vive (con independencia del derecho a la posible participación en beneficios), encontrándonos, en definitiva, ante una operación compleja constituida por las dos siguientes: Una, de carácter principal, cuya naturaleza es la cesión de un capital a la reclamante por plazo de un año, con obligación de devolverlo con sus intereses al vencimiento o antes del mismo, si fallece el cliente.

La otra, accesorio, es una garantía de seguro consistente en atender al pago de la diferencia entre el capital preestablecido y el valor de la anterior aportación, más sus intereses, en caso de que el cliente o asegurado viva al vencimiento; para este fin dicho cliente entrega al asegurador una prima por el valor restante de su aportación total, cantidad ésta mucho menor que la anterior.

En el supuesto ahora examinado, del examen pormenorizado de los contratos en discusión (y de los antecedentes fácticos que constan en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, no impugnados por la parte) se desprende la inexistencia de desplazamiento del riesgo sobre la vida al patrimonio de la aseguradora, por lo que, al ser el riesgo el elemento esencial de la causa en los contratos de seguro sobre la vida, no puede sino concluirse la falta de causa y, consecuentemente, la nulidad de pleno derecho de los contratos, tanto por aplicación de su normativa especial, a cuyo tenor el contrato de seguro es nulo si en el momento de su conclusión no existe el riesgo (art. 4 de la Ley de Contrato de Seguro), como en virtud de normas generales sobre los contratos, que establecen que los contratos sin causa no producen efecto alguno (art. 1275 del Código Civil) (...).

El negocio jurídico, aunque llamado por los intervinientes contrato de seguro sobre la vida, carece de tal naturaleza jurídica en cuya virtud una determinada persona (que denominan asegurado) entrega una cantidad (que llaman prima) a una entidad aseguradora (la hoy recurrente) y percibe de esta última en el momento pactado, o en un momento anterior si así lo decide el 'asegurado', un importe (que los contratantes denominan indemnización) comprensivo de la cantidad inicialmente aportada más sus rendimientos; es un negocio generador de rendimientos de capital mobiliario (...).

Si ya las anteriores consideraciones conducirían a la desestimación de la pretensión actora, con mayor razón en el presente caso en el que los contratos enjuiciados se concretan por una duración de un año.

La consecuencia de tal limitación temporal, además de implicar una todavía mayor limitación del riesgo concurrente, es que no pueda otorgarse virtualidad probatoria alguna a la prueba pericial practicada en la correspondiente fase probatoria, por emitirse la misma respecto de los contratos de seguro abstractamente considerados en la Nota Técnica presentada por la aseguradora ante la Dirección General de Seguros, y no, realmente, respecto de los contratos efectivamente celebrados, de vencimiento anual”.

2.3.1.2. Ventas a plazos previas a las ventas al contado a un tercero

El TS, en la Sentencia de 20 de septiembre de 2005 (RC. núm. 6683/2000)⁹⁸, avala la posición mantenida por la AN sobre el tratamiento de las operaciones instrumentadas antes de una enajenación o transmisión, dentro de un grupo familiar o empresarial.

98. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/compraventa-simulacion-patrimonio-va-20115989>.

Tras un proceso en el que intervienen entre otros el Tribunal superior de Justicia de la Rioja (STSJ La Rioja 24-7-2002), utilizando una argumentación como la defendida en Resolución de 23-6-999 por el TEAR de Andalucía y contraria a la sostenida por el TEAC y la Audiencia Nacional, el TS sentencia avalando la interpretación de la AN. En ella se afirma que un negocio ficticio o simulado lo es porque no conlleva transferencia real de derechos, ni es querido realmente porque su objetivo es ocultar una realidad distinta a la que se defiende. Este criterio será el del TS en otras sentencias posteriores sobre las ventas a plazos que van seguidas de la venta al contado del bien que se transmite. Entre estas se hallan la de 9 de diciembre de 2009 y la de 21 de enero de 2010, con recursos de casación números 4282/2004⁹⁹ y 4278/2004¹⁰⁰ respectivamente.

La sentencia sentó la base para el rechazo de los negocios que se realizan con una finalidad exclusivamente tributaria, es decir, sin consecuencias patrimoniales reales pese a que las partes vinculadas traten de crear la apariencia de negocio. La sentencia también abría las puertas a los efectos que podían derivarse en el marco sancionador del Derecho Tributario para este tipo de comportamiento elusivo.

2.3.1.3. Bonificaciones, usufructos temporales y cesión con pacto de recompra

Respecto de esta casuística el TS optó por la figura de simulación en las sentencias de 20 de febrero y 5 de marzo de 2004 (RC. núm. 8139/1998¹⁰¹ y 11210/1998¹⁰²), respecto de las obligaciones bonificadas y los usufructos y en la de 11 de mayo de 2004 (RC. núm. 2739/1999¹⁰³) en relación con la recompra.

En las dos primeras se consideran los usufructos temporales como operaciones ficticias o susceptibles de ser recalificadas como la mera transmisión contra lo dispuesto en las leyes, es decir, *contra legem* de un beneficio tributario. En la tercera hay una definición implícita sobre la irrealidad de la compraventa, pero sin calificar la anomalía del negocio. Este último será el criterio que deja establecido como doctrina y que se aplicará en las sentencias de 25 de octubre de 2004 (RC núm. 3794/1999)¹⁰⁴ y de la de 13 de junio de 2006 (RC núm. 2381/2001)¹⁰⁵: falta de virtualidad de las operaciones realizadas con el fin de gozar indebidamente de un determinado beneficio tributario.

Las divergencias en las interpretaciones de los tribunales también se ponen de manifiesto al respecto en este caso. Así, en las dos primeras sentencias se considera la

99. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-211686075>, referida en línea con ella en las STS de octubre de 2010 (RC. núm. 4549/2005 y de 14 de abril de 2016 (RC. núm. 3153/2014).

100. <https://supremo.vlex.es/vid/215143735>.

101. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/usufructos-cupones-disp-16810729>.

102. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/usufructos-cupones-disp-16810720>.

103. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/125-240-103-369-500-000-46-171-16873697>.

104. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/departamento-economia-hacienda-is-18527535>.

105. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/impuesto-sociedades-2-28-1978-24311617>.

casación frente al criterio del TSJ del País Vasco (se aplica directamente el art. 25.3 de la LGT, recogido en la norma foral), mientras que en la tercera no se estima la casación y se valida el argumento utilizado por el TSJ de Navarra (simulación por ausencia de causa).

Una sentencia muy relevante del TS en este contexto jurisprudencial es la conceniente al caso de los llamados *bonos austriacos*¹⁰⁶, de 11 de mayo de 2004 (RC núm. 1402/1999), en la que el TS confirma una de las sentencias de la Audiencia Nacional (SAN de 24 de noviembre de 1998; dictada en el recurso núm. 842/1996) y que sería seguida por otras similares como la de 30 de junio de 2008 (RC núm. 5279/2003), la de 16 de febrero de 2009 (RC núm. 6805/2005)¹⁰⁷ o la de 3 de julio de 2014 (RC núm. 1614/2005)¹⁰⁸. En ésta se produce el rechazo del efecto beneficioso del tratamiento tributario buscado sin basarse en ninguna norma anti-elusión. En la STS, en su sexto fundamento de derecho, está presente la interpretación teleológica que se recoge de

106. Su compra y venta pretendía obtener beneficio tributario basándose en la ventaja que proporcionaban los convenios de doble imposición porque los intereses tributaban únicamente en el país que emitía la deuda pública, en este caso Austria, pero también ocurrió otro tanto con Brasil. La estrategia fue ideada por algunas entidades financieras aprovechando el vacío aparente en el ordenamiento tributario para ofrecer a sus clientes, allá por el primer lustro de la década de los años noventa del siglo pasado, algunas operaciones que les permitían beneficiarse del hecho de que la normativa tributaria vigente trataba como una disminución de patrimonio la diferencia negativa entre el importe obtenido al enajenar un valor y su coste de adquisición. Para aprovechar esta situación, los clientes compraban bonos o títulos de deuda pública austriacos y brasileños poco antes de su vencimiento, generalmente a través de un préstamo de su banco, para venderlos sin demora tras el cobro de los intereses. Al adquirir los títulos con el cupón corrido y transmitirlos tras el cobro de los intereses generaban una pérdida que realmente no resultaba tal gracias al convenio de doble imposición.

107. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1962b2e2744982d4db86d42457364266e8d>.

108. En su sexto antecedente de hecho la Sala recuerda que “el Abogado del Estado, en representación de La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrida, presentó con fecha 27 de marzo de 2014, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es, respecto de la cuestión la Sala Tercera del Tribunal Supremo ya se ha pronunciado sobre la materia en Sentencia de 30 de junio de 2000, en la que señalaba que los intereses de los bonos austriacos no pueden servir simultáneamente para ser considerados como rendimientos de capital mobiliario y para determinar las alteraciones patrimoniales, ya que ello supondría una suerte de prima tributaria sobre la exención de intereses que no resulta admisible con arreglo a nuestro Sistema Fiscal. Posteriormente, en Sentencia dictada el día 11 de mayo de 2004 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (Casación 1402/1999), ha habido un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, ratificando el criterio ante la Sentencia de 30 de junio de 2000, y confirmando las tesis sustentadas reiteradamente por la Abogacía del Estado, recogidas en otras Sentencias de la Audiencia Nacional, como la recurrida. Doctrina que ha sido ratificada por el Tribunal Supremo en diversas sentencias y aplicadas al Impuesto de Sociedades: por todas la de 9 de junio de 2008 (Casación 122/2005); supliendo a la Sala ‘dicte sentencia desestimando el recurso, y con costas’” (p. 2; véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a196b9732baea8868a0242e4a9c597691621>).

nuevo, por ejemplo, en la STS de 2 junio de 2008 (RC. 3552/2003)¹⁰⁹ cuando la Sala indica que:

“Es llano, pues, que en los ‘bonos austriacos’ deben distinguirse claramente dos regímenes tributarios diversos en el I.R.P.F: a) el correspondiente a los intereses, en el que resulta indiscutible su tributación como rendimientos de capital mobiliario y, consecuentemente, su exención por mor del Convenio Hispano-Austriaco hasta el día 24 de febrero de 1995 en que se firmó el Protocolo de modificación del Convenio de doble imposición con Austria, suprimiendo el apartado 3 del art. 11 y quedando, en consecuencia, los intereses de la Deuda Pública sujetos a las mismas normas de distribución del poder de imposición entre ambos Estados que los intereses en general y b) el atinente a las alteraciones patrimoniales, en que el importe de los intereses, justamente por ser rendimientos del capital mobiliario, deben quedar excluidos para fijar el valor de adquisición. Esta es la interpretación teleológica del precepto en cuestión cuando se refiere al ‘importe real’ que, superando, así, una interpretación literal de la norma fiscal, ha de llevarnos a considerar exclusivamente aquello que ulteriormente fue objeto de enajenación, porque sólo así podrán efectivamente compararse los verdaderos valores de adquisición y enajenación y, determinarse, en fin, la existencia o no de la pretendida disminución patrimonial. En consecuencia, ha de concluirse que la diferencia negativa entre el valor de adquisición de los bonos austriacos que incluya el importe del ‘cupón corrido’ y el de enajenación no constituye una disminución patrimonial, a efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del sujeto pasivo. Tal disminución patrimonial, obtenida técnicamente por el juego de la normativa interna española sobre el tratamiento, en el I.R.P.F., de los incrementos y disminuciones patrimoniales y de los rendimientos del capital mobiliario en conexión con el Convenio de Doble Imposición Hispano Austriaco, resulta económicamente ficticia y, en una interpretación teleológica de la normativa contemplada, fiscalmente inadmisibile como tal minusvalía. Con esta interpretación no hacemos uso alternativo del Derecho. No corregimos el contenido de la ley para descubrir obligaciones tributarias donde la ley no las ha establecido; sólo integramos el contenido de la norma al aplicarla, que es misión genuina de este Tribunal Supremo” (pp. 5-6).

La STS sobrepasa la perspectiva de las normas anti-elusión y de la economía de opción. La interpretación se realiza sobre la tesis de que la interpretación, coherente y finalista, ha de ser un prerequisite para considerar la actividad empresarial como economía de opción.

En consecuencia, lo relevante es determinar cuál es la interpretación más adecuada o correcta de la norma que soporta una economía de opción. En este caso para interpretar cuál es el significado de la expresión “importe real” (una vez más el problema de la operacionalización o delimitación operativa de los conceptos) en el artículo 46 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

Por lo tanto, la STS iba más allá del rechazo a un beneficio tributario que se pretendía artificiosamente, al interpretar el conjunto de la normativa que era objeto de aplicación.

109. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a19649b0215171d094cee0904289ea70de6f>.

No obstante, recordemos que este caso pone de manifiesto la relevancia que debería de haber tenido y tiene el legislador cuando no ha realizado adecuadamente su trabajo, por las razones que fueren, dando pie con ello al peregrinaje procesal que incluye este caso.

Todas las dificultades que entraña este campo se resuelven, como así ocurrió, modificando la normativa que se muestra controvertida. Es decir, haciendo el legislador su trabajo. En este caso, la modificación del CDI con Austria que tuvo lugar en 1995.

2.3.2. La segunda fase jurisprudencial

Ésta se sitúa entre 2008 y 2012. Durante la misma el TS armoniza su interpretación de las diferentes figuras, bajo el prisma de una nueva doctrina general sustentada en la justificación económica de las operaciones, en línea con la jurisprudencia de otros tribunales como el TJUE.

Ahora bien, a diferencia de éstos, el TS ha aplicado esta estrategia de análisis a casos muy distintos en la calificación inicial de la Administración (así, fraude de ley, recalificación o simulación) propiciando la posterior aparición de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Véase, por ejemplo, el caso *FINSA-Forestal del Tambre* que se inició con una calificación de fraude de ley o el de *TRES A* en el que se partió de la calificación de simulación para pasar después a la figura de negocio indirecto.

Como consecuencia de la implementación de esta nueva estrategia de análisis el TS deja de utilizar las propias de la doctrina civil. Este cambio conlleva una implicación relevante para el recurrente porque, en principio, a partir de ahora tiene que probar las razones económicas del negocio¹¹⁰.

Por último, los efectos de la crisis económica que inicia en 2008 muy probablemente también influyen en la aparición encubierta del reproche jurídico hacia el comportamiento elusivo inadecuado, es decir, sin justificación económica real. En este sentido, el TS se anticipa como veremos en el subepígrafe siguiente a la respuesta de la OCDE-G20-UE¹¹¹ sobre este particular.

En esta fase podemos agrupar los casos con trascendencia jurisprudencial en cuatro grupos o categorías centrados en: la tributación en el IRPF de las ganancias patrimoniales en un periodo de tiempo corto, producto de la venta de acciones o participaciones;

110. En otras sentencias veremos que no será realmente así porque el propio TS exigirá que sea la Administración la que lo pruebe.

111. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y El Grupo de los 20 (G20) es un foro integrado por 19 países y la Unión Europea (representando a sus Estados), que cuenta con 21 años de existencia (se constituyó como tal foro en 1999 y desde entonces se reúnen regularmente). Los 19 países integrantes son siete de los de mayor desarrollo industrial internacional –Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido–, que conforman a su vez el llamado G7, que cuando se une Rusia se denomina G8, más otros 11: Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica y Turquía.

la cesión de derechos de imagen; operaciones de arrendamiento (*lease back*) y la obtención indebida de deducciones de IVA.

2.3.2.1. Casuística en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Casos relativos a la tributación en el IRPF de las ganancias patrimoniales, producto del negocio de la venta de acciones o participaciones, generalmente a una empresa o grupo empresarial de otra nacionalidad, que se realiza en un periodo temporal corto en el que se producen consecutivamente operaciones. Ejemplos de esta naturaleza son los casos de *Chocolates Hueso, S.A.*, *DAMEL*, *TRES A*, *FINSA-Forestal del Tambre y DASA-CVP* (Compañía valencia de cementos Portland).

En el caso de *Chocolates Hueso, S. A.* a la primera STS 18 de marzo de 2008 (RC. núm. 35/2004)¹¹² le siguen las de 20 de abril, 8 de mayo, 15 de mayo, 20 de mayo, 27 de mayo, 10 de junio, 17 de junio, 24 de junio, 30 de junio, 8 de julio y 15 de julio de 2008. Es decir, un total de 12. En ellas se resuelven recursos de casación en relación con diferentes sentencias de la AN de 2003 y 2004, así como los interpuestos por accionistas de esta empresa, todos desestimados por el TS.

Las dos primeras sentencias del caso *DAMEL* son de fecha 6 de noviembre de 2008 (RC. números 6840/2005¹¹³ y 6920/2005, respectivamente) y la última de fecha 18 de marzo de 2010 (RC. núm. 5196/2005)¹¹⁴.

Los casos *Chocolates Hueso S.A.* y *DAMEL* versan sobre la venta de una compañía instrumentada a través de la enajenación de derechos de suscripción, es decir, del enajenamiento de los derechos de suscripción como paso previo a la transacción para la transmisión de participaciones de control, antes de que entrara en vigor el Real Decreto-ley 1/1989, de 22 de marzo, en cuya exposición de motivos se indicaba que el uso de las normas previas había producido:

“(…) una proliferación de operaciones que, bajo la apariencia de una simple enajenación de derechos de suscripción, han pretendido ocultar una verdadera transmisión total o parcial del activo social sin tributación de plusvalías por parte del transmitente, llegando incluso al dudoso y, desde luego, difícilmente comprensible resultado de computar para las personas físicas transmitentes un valor de adquisición negativo, a efectos tributarios, de los valores de los que proceden los derechos”.

Con éste cambió el régimen tributario relativo a los derechos de suscripción preferente de los valores mobiliarios que no cotizaban Bolsa, pasando a considerarse el importe generado por la transmisión de los mismos un incremento patrimonial respecto del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF.

112. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/unificacion-prescripcion-4-1990-1996-1989-39000729>.

113. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a19649b0215171d094ce5f47ce064112b670>.

114. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a196911dc6f999b8f21d5fd751029030c986>.

La posición del TS que prevaleció en estos dos casos fue la de calificar las operaciones como negocio simulado, siendo las primeras sentencias del TS sobre ellas las del caso DAMEL. De ahí su relevancia.

Como indica Delgado Pacheco (2017), tales sentencias, cuando son comparadas con otras sobre transmisiones de participaciones con enajenación previa de los derechos de suscripción, ponen de relieve que: (i) las perspectivas que adopta el TS pueden variar (y varían) en función del magistrado ponente en cada ocasión; (ii) puede relacionarse esta clase de asuntos con la solución que se da en los mismos a cuestiones procedimentales como la prescripción derivada del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras; (iii) hay una doctrina asociada con las sentencias del caso *Chocolates Hueso, S. A.* a la que se le supone valor general, como se recoge en el sexto fundamento de derecho de la STS de 7 octubre 2009 (RC núm. 4127/2006)¹¹⁵:

“SEXTO.- Los principios jurídicos que han de regir nuestra interpretación de los hechos son los siguientes:

A) El principio de autonomía de la voluntad, que en nuestro derecho proclama el artículo 1255 del Código Civil, constituye una bóveda de nuestro sistema jurídico, pero este principio no consagra los negocios imaginarios, irreales, aparentes y tampoco los inexistentes o ficticios.

B) En materia tributaria, y al ser Hacienda un tercero ajeno a los negocios jurídicos e interesado en sus contenidos, los contratantes deben justificar, cuando son requeridos para ello, la naturaleza, circunstancias y datos que permitan valorar el negocio celebrado, requerimientos de información específicos que configuran el marco de potestades de la Administración a que se refieren los artículos 109 y siguientes de la L.G.T.

C) Esa justificación no ha de ser necesariamente económica pudiendo ser diversa su razón última.

D) Los negocios de naturaleza económica han de ser interpretados, entendidos, sustancialmente desde los parámetros económicos que han regido su celebración, pues es ese ámbito en el que están llamados a desenvolverse de manera predominante, y, por tanto, es esa la realidad social contemplada.

E) Exigen una explicación, especialmente intensa, aquellos negocios que implican operaciones económicas inusuales y que requieren de unas disponibilidades financieras, que, en principio, no parecen naturales en las entidades económicas que llevan a cabo esos negocios.

F) La realidad de estos negocios es difícilmente aceptable cuando las operaciones económicas celebradas tienen lugar y se suceden en unos lapsos temporales mínimos (a veces de días), porque la asimilación económica de los efectos económicos propios de ese tipo de actuaciones requiere periodos temporales mucho más largos.

G) Aquellos negocios que implican una pérdida del poder de disposición sobre bienes jurídicos son especialmente dudosos cuando esa pérdida de disposición es sólo aparente,

115. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1962b2e2744982d4db86719d477b9177f9e>.

pues la realidad demuestra que hay instrumentos jurídicos por los que se mantiene el poder de disposición pese a aparentar que se ha perdido.

H) Las reglas probatorias establecidas en el ámbito civil respecto de este tipo de negocios no son automáticamente aplicables al ámbito tributario por ser la Hacienda un tercero ajeno al contrato, lo que no siempre acaece en el ámbito civil, y, por ostentar una potestad de indagación sobre la naturaleza del negocio de la que carecen los particulares en el proceso civil, y a la que ya antes nos hemos referido” (pp. 6-7).

Esta posición doctrinal del TS va a ser referencia en otras de sus sentencias, como la de 15 de junio de 2011 (RC. núm. 1048/2007)¹¹⁶ o la de 18 de octubre de 2012 (3509/2010)¹¹⁷, pero no en todas. Así, pese a que se concluya la existencia de negocio simulado los argumentos y enfoque utilizados serán otros. Esto es lo que sucede, por ejemplo, en el conjunto de las STS del caso *Gil y Carvajal*¹¹⁸ que se producen entre la STS de 20 de noviembre de 2008 (RC. núm. 4599/2006)¹¹⁹ y la de 5 de julio de 2011 (RC. 329/2007)¹²⁰.

En el caso *TRES A* (STS de 13 de noviembre de 2008; RC núm. 5442/2004)¹²¹, también centrado en el negocio que resulta de la venta de una sociedad por un grupo familiar lo relevante fue el modo de actuar de Administración Tributaria. Ésta detectó que los accionistas de la sociedad transmitieron muy poco tiempo antes de su venta a un tercero sus acciones a distintas sociedades del grupo familiar plenamente regularizadas. Al operar de este modo los beneficios obtenidos en el negocio fueron atribuidos a estas sociedades que tributaban al tipo del 1% por tratarse de inversiones mobiliarias que cotizaban en la bolsa. La Administración entendió primero que se trataba de “un caso claro de simulación de negocios”, pero posteriormente lo reconsideró calificándolo como negocio indirecto por lo que no se produjo sanción alguna. Tanto la AN como el TS aceptaron la atribución de los beneficios a las personas vendedoras, en línea con la propuesta de la Administración, pero las operaciones fueron calificadas como simulación. El TS aplicará de nuevo este razonamiento en otras sentencias como las de 25 de febrero de 2010 (RC núm. 634/2005¹²² y núm. 1238/2005¹²³) y la de 4 de marzo de 2010 (RC núm. 6628/2004)¹²⁴.

116. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-302526202>.

117. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-410173658>.

118. Delgado Pacheco (2017) también señala en este mismo sentido las relativas a 29 de junio de 2011 (RC núm. 4499/2007108) y la de 12 de julio de 2012 (RC núm. 90/2009).

119. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/22-1991-53882059>.

120. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a196503a6f3a18d21df68dc6f370c5286907>.

121. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-51237438>.

122. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a196911dc6f999b8f21d6fca520dff0ed34f>.

123. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/84445f4cb63f57bd/20100331>.

124. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/201174407>.

El caso FINSA-Forestal del Tambre (STS de 11 de diciembre de 2008 y 18 de marzo de 2009; recursos de casación número 158/2004¹²⁵ y 43/2004¹²⁶, respectivamente) versa sobre el encubrimiento de la transmisión de una participación en FIBRA-NOR, tras la apariencia de un proceso de reducción e incremento de capital, para hacer que la renta percibida por los socios (FINSA y Forestal del Tambre) se enmarcara dentro de una reducción de capital, con devolución de las aportaciones, que diera lugar a la reducción del coste de adquisición de la participación y a posponer su gravamen.

El TS avaló el razonamiento de la Administración tributaria y comenzó a fundamentar sus sentencias atendiendo a la falta de argumentos económicos que pudieran justificar las operaciones que se realizaban en el negocio que se discutía y sobre el que se pretendía una ventaja tributaria. La usencia de razones económicas justificadas lleva a la sentencia niegue la ventaja tributaria pretendida independientemente de la posición de partida de la Administración en su calificación.

Los argumentos del TS en el quinto fundamento de derecho, de la STS de 11 de diciembre de 2008 (RC. núm. 158/2004), fueron los siguientes:

“(…) parece evidente la imposibilidad racional de que una sociedad, FIBRANOR, pueda practicar, debido al buen funcionamiento de la empresa, una reducción de capital de 1.005.000.000 pesetas y, en breve espacio temporal y sin que exista ningún cambio importante en la situación económica de la entidad, una ampliación de capital en 264.200.000 pesetas con una prima de 1.035.800.000 pesetas. Así lo señala la sentencia de instancia en el FJ Séptimo cuando establece que ‘se utilizan las formas jurídicas de reducción y posterior ampliación de capital para finalidades que no son las propias de estos instrumentos jurídicos pues, si bien la reducción de capital puede tener la finalidad de devolver las aportaciones a los socios, ello sólo será así en el caso de que la entidad tenga un exceso de recursos; y, si existe ese exceso de recursos y se procede a su devolución a los accionistas, carece de sentido que inmediatamente después se recaben nuevas aportaciones a través de una ampliación de capital’. (...) No cabe duda de que el principio de autonomía de la voluntad permite las operaciones descritas, pero es indudable que, cuando éstas son cuestionadas por la Administración, necesitan ser explicadas las razones económicas y de otro orden que justifican este tipo de actuaciones, lo que no sucede en este caso, en el que no se ha dado ninguna motivación razonable de cuáles son las realidades a las que se pretendía hacer frente con estas operaciones tan inusuales.

El cumplimiento de las formalidades legales propias de un negocio no hace a este real por ese sólo hecho. Es necesario que responda a las peculiaridades que en cada caso concurren y que se den en la realidad las condiciones que le hagan posible y razonable. No hay que olvidar que las operaciones aquí contempladas (reducción y ampliación de capital, de modo casi simultáneo) presuponen realidades económicas opuestas, razón por la que su puesta en práctica exige una motivación adicional.

Ha de concluirse razonablemente, en ausencia de esta motivación, que la explicación de este paradójico comportamiento económico ha de estar al margen de las operaciones económicas analizadas”.

125. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-53886721>.

126. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-57819465>.

Como puede observarse en lo dicho por el TS sus argumentos coinciden, al menos en parte, con los ya utilizados en el caso *Chocolates Hueso, S. A.* Además, subraya dos circunstancias que por su reiteración constituyen indicios significativos para su razonamiento: (a) se trata de negocios realizados por una sociedad y sus propios socios (operaciones entre entidades de un mismo grupo o entre partes vinculadas); (b) las operaciones se realizan en un periodo breve de tiempo (véase, por ejemplo, STS de 18 de marzo de 2009; RC núm. 4281/2004)¹²⁷.

El caso DASA-CVCP (Compañía Valenciana de Cementos Portland) enjuicia las operaciones que sirven de base a la transmisión del derecho de suscripción (la elusión tributaria construida sobre las transmisiones de participaciones) y da lugar a un grupo de sentencias en el que figuran la de 4 de diciembre de 2008 (RC. núm. 4840/2006)¹²⁸, la de 25 de febrero de 2010 (RC. núm. 4820/2006)¹²⁹, la de 25 de marzo de 2010 (RC. núm. 2559/2006)¹³⁰ y la 6 de mayo de 2010 (R.C. núm. 7524/2005)¹³¹.

Para contextualizar el proceso hemos de indicar que las sentencias más relevantes del TS en este caso vienen precedidas por otras dos sentencias del Alto Tribunal sobre el mismo asunto, la de 14 de enero y la de 3 de febrero de 2010 (RC. 4555/2004¹³² y 5937/2004¹³³, respectivamente). Hay que indicar que en la primera subraya el fundamento de derecho sexto y destaca que las operaciones persiguen “la alteración de la aplicación del sistema tributario” (para generar efectos concretos que son contrarios a los intereses generales que éste representa), por lo que se trata de un supuesto típico de simulación relativa. Esta sentencia del TS antepone la finalidad tributaria de las operaciones, construyendo una simulación tributaria alternativa o no coincidente con la simulación civil. De hecho, el TS explicita que la sentencia de instancia no ha juzgado relaciones privadas sino sus consecuencias tributarias¹³⁴.

127. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-57819643>.

128. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a19649b0215171d094ceba68269be8ef9681>.

129. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a196911dc6f999b8f21da3cfa10897225d12>.

130. Véase https://www.supercontable.com/informacion/Recurso_Hacienda/STS_1776-2010._Declaracion_de_fraude_de_ley_.html.

131. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-215150319>.

132. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-215178535>.

133. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-215181039>.

134. Delgado Pacheco (2017; pp. 137-138), desde la perspectiva de la doctrina, señala otras cuestiones relevantes en las sentencias de 4 de diciembre de 2008 y 25 de febrero de 2010. En ellas se realiza un análisis novedoso sobre la existencia de las normas defraudada y de cobertura que en palabras suyas “flexibiliza la aplicación del fraude de ley”. Este investigador sostiene que estas “normas se han buscado y localizado como un obstáculo formal a superar para llegar a la verdadera cuestión de la finalidad de los negocios y la justificación de la misma. Ahora se da un paso más y se acepta plenamente la posibilidad de que coincidan norma de cobertura y norma defraudada.

Asimismo, hemos de indicar que este caso (DASA-CVCP) guarda similitud con el caso TRES A. Ambos son negocios que llevan beneficios patrimoniales a empresas de inversión mobiliaria para obtener ventajas en la su tributación más favorable. Pese a ello, como ya hemos indicado, la Administración califica cada caso de modo distinto incluyendo cambios en su posición inicial. Así, en el caso TRES A mantuvo primero que la existencia de negocio simulado y luego la figura del negocio indirecto. En el caso DASA-CVCP aplicó y mantuvo la figura del fraude de ley.

2.3.2.2. Cesión de derechos de imagen

La posición inicial de la Administración sobre los llamados derechos de imagen, previa a su régimen actual en el IRPF (art. 92 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre) y asumida por el TS, fue de oposición a su diferenciación en el pago. Para ésta eran realmente un incremento de la retribución del deportista como trabajador por cuenta de la entidad deportiva en la que ejercía.

Esta posición ha ido variando hasta que se produce la aceptación de la regla de imputación al deportista de las cantidades abonadas por la entidad deportiva en contraprestación de los derechos de imagen. Ello supuso asumir la cesión de los derechos de imagen hasta el límite del 15% de la retribución abonada por la entidad deportiva. Entre ambos criterios se han producido sentencias del TS que han aceptado la existencia de simulación, ya fuese en el contrato entre del deportista y la entidad titular de su imagen o en la prueba de su existencia¹³⁵.

Se asume en el campo tributario una concepción moderna del fraude de ley próxima a las nociones de abuso de derecho y una teoría de la interpretación alejada de la pura literalidad de la norma”.

García Berro (2018) también señala que “La concurrencia de una norma defraudada con una norma de cobertura, como requisito para la apreciación del fraude de ley, suscita cierta unanimidad en la jurisprudencia (...)” (p.258). Entre los muchos ejemplos que pueden citarse incluye las SSTs de 2-2-2012 (rec. 430/2008, FJ 6.º), de 9-2-2012 (rec. 2536/2007, FJ 7.º) de 22-3-2012 (rec. 2293/2008, FJ 4.º), de 24-2-2014 (rec. 1347/2011, FJ 3.º), de 18-6-2015 (rec. 1517/2013, FJ 6.º), de 22-6-2016 (rec. 2218/2015, FJ 7.º) o La STS de 4-7-2014 (rec. 1285/2012) que también señala la presencia de ambos tipos de norma en el caso enjuiciado, en los siguientes términos: “La norma básica de cobertura era la propia del régimen de transparencia fiscal, que aquí está representada por los artículos 75 y siguientes de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (...). La normativa eludida era el art. 15.2.c) y 3 de la ley 43/1995 en la parte relativa a disolución de sociedades” (FJ 7.º). Por su parte, la de 9-2-2012 (rec. 2536/2007): “Así las cosas, la norma de cobertura es el artículo 15.7.c) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, que regula el supuesto de incrementos de patrimonio para el caso de aportaciones no dinerarias (...), así como las normas mercantiles relativas al contrato de sociedad y aportaciones no dinerarias (...). En cambio, la norma defraudada es el artículo 3 de la Ley 61/1978, que define el hecho imponible en la forma a la que antes nos hemos referido. Pero también lo es el artículo 15 (...) (FJ 7.º)” (p. 258).

135. El TS diferencia dos tipos de derechos de imagen en base a la relación: los independientes de ésta y los asociados con ella. En el primer caso los pagos son tratados como retribuciones salariales de la empresa el deportista. En el segundo solo podrá disponer de ellos si existe contrato previo con la empresa en el que consta explícitamente la independencia en su explotación.

Así, en las sentencias del TS de 25 de junio de 2008 (RC. núm. 3544/2003)¹³⁶, 1 de julio de 2008 (RC. núm. 5296/2002)¹³⁷, 10 de julio de 2008 (RC. núm. 3770/2003)¹³⁸ y de 15 de octubre de 2009 (RC. núm. 7150/2003)¹³⁹, aparece en algún caso la aceptación de que existe simulación en los supuestos contratos o que no existe evidencia al respecto. En cambio, en la de 16 de noviembre de 2009 (RC. núm. 2800/2003)¹⁴⁰, indica explícitamente de apariencia en la cesión, independientemente de la existencia de contrato sobre tal cesión, concluyendo que se trata de un artificio construido para eludir la tributación acorde con la capacidad económica por lo que ha de ser denunciado, con independencia de la calificación que se le otorgue. En esta misma línea argumental se sitúa la STS 18 de noviembre de 2009 (RC. núm. 6446/2003)¹⁴¹ y la de 20 de febrero de 2012 (RC. núm. 6086/2008)¹⁴².

Otra STS relevante jurisprudencialmente es la de 28 de febrero de 2013 (RC. núm. 2773/2010)¹⁴³ que, junto a la Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2013 (núm. 00/1827/2010)¹⁴⁴, sentencian que la aplicación de la regla de imputación ante cesiones de derechos de imagen, referida líneas atrás, incluso en el caso de que aparentemente fueran explotados de forma directa por un medio televisivo, han de seguir conceptualizándose como un pago por la empresa en la que presta sus servicios¹⁴⁵.

En relación con el tratamiento de los derechos de imagen percibidos por los no residentes, la STS de 11 de junio de 2008 (RC. núm. 7710/2002)¹⁴⁶, constituye un precedente jurisprudencial del art. 17 del MCOCDE¹⁴⁷ respecto de la delimitación de las rentas de una artista o un deportista.

136. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/persona-juridica-levantamiento-velo-42927132>.

137. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/retenciones-jugadores-futbol-imagen-club-42933524>.

138. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/irpf-s-d-1991-1995-44288769>.

139. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-231838194>.

140. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1962b2e2744982d4db8bffd8f543232001b>.

141. Se avala que los derechos de imagen son parte de la retribución laboral tanto cuando no existen contratos de cesión como cuando tales contratos son de carácter instrumental y simulado o no se puede probar documentalmente que exista la explotación independiente de los derechos de imagen.

142. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-355709386>.

143. <https://supremo.vlex.es/vid/impuesto-renta-personas-fisicas-428586254>.

144. Véase <https://doctrina-administrativa.vlex.es/vid/irpf-483503718>.

145. En este contexto de la simulación en cesiones de derechos de imagen es relevante la jurisprudencia del STS del 24 de mayo de 2017 (RC. núm. 1729/2016) que confirma la Sentencia de la Sección Octava de la Audiencia Provincial de Barcelona de 5 de julio de 2016 (Proc. 110/2015; Caso Messi).

146. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/impuesto-sociedades-17-2-ocde-7-44288766>.

147. Este artículo del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE) otorga la posibilidad de gravar las rentas en el Estado del país en el que se hubiera producido la actividad e incluye una cláusula anti-elusión cuyo fin es que se atribuya al deportista o al artista los rendimientos que haya producido, independientemente de quien los haya percibido.

2.3.2.3. Operaciones de arrendamiento

En los casos de arrendamiento (*lease back*) el artificio subyacente era aparentar que los activos se revalorizaban en una primera transmisión con el fin de aumentar los gastos deducibles que, tras una posterior cesión de esos mismos activos y a esa misma empresa en modo de contrato de alquiler, podrían desgravarse como consecuencia de las amortizaciones y los gastos financieros derivados del arrendamiento¹⁴⁸. Es decir, se transmitía un bien del inmovilizado evitando tributar por el incremento de patrimonio debido a la reinversión que se simulaba realizar en otro bien que se adquiría en la modalidad de alquiler porque éste producía un incremento de los gastos que se podían deducir.

La STS de 28 de junio de 2002 (RC. núm. 3159/1997)¹⁴⁹, que avaló el criterio de la SAN de 5 de marzo de 1997 en que se argumentaba que el artificio del precio de venta no podía generar un aumento desproporcionado en las cuotas deducibles, sería seguida en su modo argumental para sentenciar operaciones parecidas por otras como la de 22 de enero de 2009 (RC. núm. 7117/2004)¹⁵⁰ o la de 18 de junio de 2012 (RC. núm. 4397/2009)¹⁵¹.

2.3.2.4. Obtención indebida de deducciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido

La STS de 29 de marzo de 2010 (RC. núm. 3400/2004)¹⁵², precedente de la STS de 12 de noviembre de 2014 (RC. núm. 1881/2012)¹⁵³, aborda el caso de simulación para a obtener indebidamente deducciones de IVA por parte de la Inmobiliaria de la Universidad de Navarra, siendo la universidad una entidad exenta de este impuesto en su actividad¹⁵⁴.

Dado que en muchas ocasiones se generan dudas interpretativas y son los propios Estados los que tienen que resolver las cuestiones, no siempre con los mismos criterios, en julio de 2014 se dieron a conocer modificaciones realizadas, por el Comité de Asuntos Tributarios de la OCDE, en los Comentarios de este artículo del MCOCDE para mejorar su delimitación.

148. La modificación de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, mediante la disposición adicional quinta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puesto orden en esta estratagema impidiendo la deducción de los gastos producidos por la adquisición o el uso posterior de bienes que habían sido previamente enajenados mediante la aplicación de la exención por reinversión.

149. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/impuesto-sociedades-u-18526832>.

150. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/5-4-1-ce-impuesto-sociedades-57215761>.

151. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/47c54a4d73e1a1966a7c70e9593956f2ee412883517129d4>.

152. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/215148543>.

153. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/547953278>.

154. Como ocurre con las entidades educativas (de las que forma parte), las financieras y las sanitarias. Esta circunstancia hace que el caso presente similitudes con las sentencias de otros del TJUE como *University of Huddersfield Higher Education Corporation* (C-233/03), *Halifax* (C255-02) o *BUPA Hospitals* (C-419/02).

La sentencia subraya la construcción de la simulación para conseguir el fin tributario buscado a través de la ocultación y de la contraposición entre el negocio que las partes querían y el que muestran. Así lo indican la reactivación de la actividad de la sociedad que se interpone para su uso en el negocio, la ausencia de escritura pública en la que se formalicen los derechos de superficie y su inscripción en el registro de la propiedad, el precio y el plazo del derecho de superficie, así como el precio de arrendamiento que posibilita la demora de la deducción de IVA desproporcionadamente. Esta última estratagema hace posible lo que no lo hubiera sido si la Universidad hubiese sido la responsable de la ejecución de las obras: la elusión del IVA devengado por las obras realizadas a través de su deducción y recuperación.

Esta STS supone un hito en la medida en que es la primera en la que se asocia la simulación con sanción al avalar la sanción de la Administración que no había sido anulada por ninguno de los tribunales que habían intervenido previamente¹⁵⁵.

Este fallo configura una doctrina que se repetirá en otras sentencias posteriores como, por ejemplo, en la STS de 7 de julio de 2011 (RC. núm. 260/2008)¹⁵⁶ sobre un caso de elusión del IRPF, en estimación objetiva por módulos, porque había una sociedad que realizaba la misma actividad.

Como indica Delgado Pacheco (2017) este fallo del TS conlleva algunas consecuencias que deben ser consideradas porque:

“(…) viene a dotar de un verdadero automatismo la imposición de sanciones cuando media simulación. Apreciada la simulación, ello supone, en la generalidad de los casos la existencia de una infracción. Sin embargo, el Tribunal Supremo justifica esta conclusión sobre la base de la ocultación que la simulación lleva implícita pues esa simulación es consecuencia de la divergencia entre la voluntad declarada por las partes y lo realmente querido por estas. Lo cual presenta el inconveniente de que en realidad el Tribunal Supremo *no construye la simulación sobre esa ocultación sino sobre la finalidad fiscal del negocio*. De esta manera, la doctrina del Alto Tribunal puede suponer un grado de inseguridad o *falta de certeza* en ocasiones difícil de conciliar con el principio de legalidad penal. Y esta falta de certeza se ve *agravada por las dificultades* ya señaladas con anterioridad a la hora de conseguir *diferenciar entre supuestos de simulación, con una sanción añadida casi automática, y l s casos de fraude de ley, sin sanción*” (p. 144) (la cursiva es nuestra).

De hecho, el mismo autor, líneas después ejemplifica el problema planteado por la sentencia comparando la STS de 29 de marzo de 2010 que acabamos de comentar con otra de la misma Sala de 29 de abril de 2010 (RC. núm. 100/2005)¹⁵⁷ en la que se sen-

155. El TEAR de Cataluña, contrariamente a la calificación de las operaciones por la Inspección de Tributos, no las consideró como arrendamientos-venta y por lo tanto tampoco como entregas de bienes a efectos del IVA, pero sí entendió la existencia de simulación al descartar la calificación de las operaciones como arrendamientos venta y no modificó ni la sanción impuesta ni su cuantía. Esta sentencia fue confirmada por el TEAC y la AN.

156. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-310932414>.

157. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-215154091>.

tenciaba la calificación de la Administración Tributaria respecto de que las operaciones investigadas constituían un fraude de ley que el TS validó.

Delgado Pacheco (2017) señala en su análisis que:

“Lo que hoy llama la atención pues de este caso y de la sentencia del Tribunal Supremo que lo aborda es la incertidumbre que rodea la aplicación bien de la simulación o bien de la institución del fraude de ley o, incluso, de otras herramientas ‘anti-abuso’ como la recalificación o el negocio indirecto. En realidad, el Tribunal Supremo, en un caso como éste y muchos otros posteriores, asume la decisión tomada inicialmente en su día por la Administración. Por razones diferentes, la Administración decide en unos casos ir por un camino o por otro, de tal manera que luego los tribunales y, en particular, el Tribunal Supremo, asumen el camino elegido para normalmente confirmar la necesidad de evitar como resultado la elusión fiscal pretendida por el contribuyente” (p. 145).

Además, en su revisión y análisis, el mismo autor subraya la confirmación de su percepción al recordar que en la STS de 8 de marzo de 2012 (RC. núm. 3777/2008)¹⁵⁸ en la que la Inspección de los Tributos entendía que se trataba de un negocio simulado, dado que lo que se pretendía era ocultar el defraude a la Hacienda Pública. Esta calificación fue la que aceptó la AN (SAN de 26 de junio de 2008) y posteriormente el TS que hacía suyas las apreciaciones fácticas, incluidas en la SAN citada¹⁵⁹, sobre el empleo artificioso de sociedades interpuestas a la luz de las distintas normas e instrumentos anti-elusión, vinculándolos todos con la prohibición genérica del abuso de derecho. Como consecuencia, los tribunales españoles comenzaron a utilizar de

158. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1966a7c70e9593956f2e78740bc7e9038cc>.

159. “Las anteriores reflexiones evidencian que nos movemos en un círculo (se inició con el fraude de ley y acaba en el mismo punto) donde únicamente se persigue que cada cual contribuya al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica en un sistema tributario justo (artículo 31, apartado 1, de la Constitución) y que, por consiguiente, repudia que quien haya obtenido un rendimiento sujeto a tributación pueda eludir la carga fiscal empleando no importa que artificios. Por consiguiente, si se sospecha de la existencia de un eventual ardid enderezado a soslayar la carga fiscal, ha de desenmascarse la operación, cualquiera que sea la calificación que merezca (fraude, simulación, negocio anómalo), respetando las garantías del contribuyente y, en su caso, exigiendo el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta al mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida.

A juicio de la Sala, las consideraciones expuestas ponen en su sitio la llamada ‘economía de opción’ o ‘estrategia de minoración del coste fiscal’, que, según la sentencia de la Sala Tercera, Sección 2.ª, del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2007 [recurso 274/03, f.º 4.º, letra d)], no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria, proclamados en el artículo 31, apartado, 1 de la Constitución. En efecto, no cabe confundir la conducta de quien, para capear una carga fiscal, ejecuta, en el ejercicio legítimo de su libertad de empresa (artículo 38 de la Constitución), un negocio distinto del pretendido, obteniendo los efectos civiles y mercantiles propios del realmente realizado y no los del inicialmente programado, con la situación de quien con idéntica mira lleva a cabo la operación tributariamente más beneficiosa, pero la organiza de modo que (por fraude, simulación u otro artificio) las consecuencias para su patrimonio en el orden civil y mercantil sean las que corresponderían a la opción inicial, fiscalmente más onerosa. La ‘economía de opción’ no ampara tal clase de comportamientos” (FD 3.º).

manera polivalente las distintas estrategias previstas por el ordenamiento jurídico para evitar la elusión tributaria, al igual que si se tratara de aplicar una sola norma general “anti-abuso”. El objetivo, una vez puesto de manifiesto el artificio, era la tributación justa en función de la capacidad económica de cada caso. Se actúa como si no importaran los medios para ello, como si valiese cualquiera de los previstos por el ordenamiento.

Pero realmente no era ni es así. La LGT distingue distintas normas anti-elusión como diferencia fraude de ley y conflicto para aplicar la norma tributaria y la simulación. Además, la relevancia e implicaciones de/para el tipo de procedimiento a seguir y la sanción a aplicar ha producido sentencias que asocian la simulación con el conocimiento y la voluntad (dolo) del delito contra la Hacienda Pública.

Posteriormente, en la STS de 30 de mayo de 2011 (RC núm. 1061/2007)¹⁶⁰ sobre un caso una operación doble de reducción de capital con devolución de aportaciones y aumento de capital con cargo a reservas, el TS aborda la problemática implícita en cualquier intento de sistematizar las categorías legales existentes y reconoce que, para atender a la sustancia económica del negocio realizado, en muchos casos la Sala ha hecho un uso alternativo de las categorías o instrumentos tributarios que la ley contempla.

Asume que ha actuado *cuasi* aplicando retroactivamente la norma anti-elusión contenida en el artículo 15 de la LGT. El conflicto coincidiría en su aplicación con el fraude de ley anterior y tanto uno como el otro estarían ya recogidos en su interpretación finalista. Asimismo, esta interpretación teleológica¹⁶¹ de la jurisprudencia de la Sala se contextualiza en línea con la del TJUE a partir de su Sentencia de 21 de febrero de 2006 en el caso Halifax¹⁶².

La Sala también indica que el ordenamiento ha de enfrentarse al abuso de derecho que se produce cuando no existe un motivo económico válido porque el objetivo de éste es lograr artificiosamente una ventaja tributaria que no corresponde. Por ello y para ello emplea distintas técnicas¹⁶³ que le permiten negar la protección jurídica a estos negocios.

160. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-302526110>.

161. “(...) el uso legítimo de la ‘economía de opción’ tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca” (FD 5.º). En consecuencia, si el fin de las operaciones realizadas por el contribuyente en su negocio es obtener una ventaja tributaria sin que su modo de actuar responda a una alternativa contemplada por el legislador ni esté amparado por el objetivo de la norma no podemos hablar de *economía de opción*. La STS indica que la presencia de motivos económicos válidos es una prueba para discriminar entre economía de opción y otros comportamientos ajenos a la normativa tributaria.

162. Véase <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=EN>.

163. Consistentes la delimitación de los conceptos de *negocio indirecto*, *fraude de ley* y *simulación* del modo que sigue:

a) El *negocio indirecto* es real y querido por las partes, pero con el objetivo de producir consecuencias que no se corresponden con la causa del negocio o con su razón típica. La

Esa es la intención de la Sala, pero la realidad de la aplicación en la práctica cotidiana del Derecho Tributario es otra y el intento del TS no impide que se presenten dificultades para diferenciar de modo concreto y nítido las tres categorías conceptuales o técnicas entre sí y respecto de la *economía de opción*.

De hecho, en la Sentencia que estamos refiriendo se pone de manifiesto la insuficiencia de la delimitación conceptual propuesta por la Sala. Así, el TS entiende que si se atiende a la calificación correcta del complejo negocial (combinación de reducción y aumento de capital equivalente a un reparto de dividendos) el problema es resolver si las operaciones realizadas son constitutivas de una alteración del capital social o si a través de ellas se construye un instrumento para excluir indebidamente la tributación que legalmente corresponde de acuerdo con la cantidad de beneficios repartida a los socios. Su conclusión es que, siguiendo sentencias previas como la STS de 17 febrero de 2011 (RC, núm. 2581/2006)¹⁶⁴, las operaciones realizadas en el contexto de complejo negocial permiten inferir la constitución de un negocio indirecto¹⁶⁵ que se emplea para conseguir indebidamente una ventaja tributaria¹⁶⁶. El mismo criterio se mantendrá en la STS de 30 de junio de 2011 (R.C. núm. 6068/2007)¹⁶⁷ en la que, además, el TS afirma hallarse ante un caso modélico de negocio indirecto¹⁶⁸ porque, como indica en el fundamento de derecho cuarto de su Sentencia, el empleo de esta figura, así como de la técnica de recalificación de

Administración puede corroborar su existencia mediante la función calificadoras recogida en el artículo 28. 2 de la LGT de 1963 y en el artículo 13 de la LGT de 2003.

b) El *fraude de ley*. Se sustenta en actos o negocios jurídicos válidos, pero que han sido realizados al amparo de: (i) la letra de la ley para incumplir su finalidad o (ii) una norma que se emplea como cobertura legal, pese a haber sido dictada con otro fin, para obtener un resultado equivalente al del hecho o negocio constitutivo del hecho imponible, pero sin que exista gravamen o que este sea de menor cuantía.

c) La *simulación*. Se sustenta en una realidad jurídica aparente (simulada), creada *ad hoc*, la cual oculta bien una realidad jurídica distinta (subyacente) o bien la inexistencia del acto o del negocio jurídico. Se trata pues de un engaño intencionado que merece el reproche, administrativo o penal, cuando se ha realizado para evitar o reducir el pago del impuesto. Hay una ocultación del propósito negocial que puede ser contrario a la propia existencia del negocio (simulación absoluta) u otro tipo de negocio (simulación relativa).

164. Para un comentario sobre la misma véase http://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAVNDCzNTtbLUouLM_DxbIwNDQ6CQJUggM63SJT85pLlg1TYtMac4FQDoFjnaNQAAAA=WKE.

165. De acuerdo con la facultad de recalificación de los negocios recogida en los artículos 28.2 de la LGT 1963 y 13 de la LGT 2003.

166. Niega la existencia de una economía de opción argumentando que solo hay una posibilidad reconocida y amparada por el legislador para alcanzar el fin perseguido: “Si la operación pretendida y realizada es repartir reservas a los socios solo cabe la calificación fiscal de dividendos. No hay dos formas de repartir dividendos, una que tribute y otra que no, ni cabe entender que la voluntad del legislador fuera esa”.

167. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/308598714>.

168. Pese a que la sentencia iba acompañada de un voto particular que rechazaba la existencia de cobertura legal del concepto de negocio indirecto.

los negocios, no requiere acudir al fraude de ley y al procedimiento especial que conlleva¹⁶⁹.

Desde una perspectiva temporal lo que resulta más paradójico de este intento sistematización de las tres categorías jurídicas contempladas es que (i) el concepto de negocio indirecto será abandonado por el propio TS por considerarlo incluido en la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹⁷⁰; (ii) los límites conceptuales que se proponen para diferenciar los conceptos de fraude de ley, calificación y simulación, serán reconocidos insuficientes por el propio TS en años venideros porque no permiten diferenciar con rotundidad entre simulación y fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹⁷¹.

2.3.3. La tercera fase jurisprudencial

Esta última fase se inicia en 2013 en el trabajo de investigación de Delgado Pacheco (2017) y continúa en la actualidad, aunque nosotros abarcaremos solo cinco años, es decir, hasta 2017, en línea con la revisión de García Berro (2018). En la revisión de este último, nuestra tercera fase se solapa con su primer periodo de revisión, a excepción del año 2012 que se incluye en la segunda.

2.3.3.1. Introducción

Las Sentencias del TS que mostraremos como representativas de esta fase hasta 2017, muestran las dificultades a las que ha tenido que enfrentarse la Sala para concretar cuándo estamos ante un caso de simulación, cuándo de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria y cuándo es legítimo recalificar los comportamientos elusivos y abusivos por sus efectos en ejercicios posteriores¹⁷².

169. Curiosamente en ese mismo año las sentencias del TS de 28 de marzo y 3 de octubre de 2011 (RC. núm. 130/2007 y núm. 2528/2007, respectivamente) optan por confirmar la declaración de fraude de ley frente a la de negocio indirecto en un caso de ventas de acciones en el que se utilizan coeficientes de abatimiento para permitir que se reciban dividendos, abonados por la sociedad que las compró que era, a su vez, la que receptora de los dividendos sin tributar en el Impuesto sobre Sociedades, como contrapartida económica por las acciones vendidas.

Estos coeficientes se introducen en 1992 para compensar los efectos de la inflación en las ganancias patrimoniales, para bienes adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994, es decir, para paliar el efecto negativo del incremento de precios acumulado en el tiempo sobre el valor de los inmuebles adquiridos con anterioridad a esa fecha. Este régimen se ha mantenido en vigor hasta nuestros días mediante la aplicación de distintas normas transitorias. La reforma tributaria de 2014 sigue reconociéndolos de forma parcial.

170. La STS de 14 de febrero de 2013 marca el inicio del declive la tesis que sustenta el concepto y la categoría jurídica del negocio indirecto.

171. En STS de 14 de febrero de 2013 (RC. núm. 1543/2012), en su tercer fundamento de derecho, se afirma que “Los requisitos de la artificiosidad y el de la ausencia de motivo económico válido, así como el de la obtención de una ventaja fiscal que no se hubiese logrado con el negocio usual, los cumplen tanto el negocio en fraude de ley como el negocio indirecto”.

172. Véase Gómez Taboada (2013).

En estas sentencias podemos entrever las líneas maestras que ha producido la jurisprudencia reciente del TS en el orden doctrinal. Es decir, el modelo, el esquema lógico que subyace a éstas.

Como ya hemos visto¹⁷³, hasta ahora lo que parece determinante para que se produzca una sentencia es la calificación que hace la Administración Tributaria en primer lugar y posteriormente el Tribunal sobre el hecho. El estudio de la casuística muestra que es altísimamente probable que la opción por la que se incline ésta, en la calificación del negocio, sea la aceptada los tribunales.

Asimismo, este hecho nos parece que está directamente relacionado, por un lado, con el rigor que se le reconoce a esta institución en estos menesteres y, por otro, como muestra la STS de 16 de septiembre de 2013 (RC. núm. 1443/2012)¹⁷⁴, con la polivalencia con la que se emplea un mismo argumento para validar los asuntos que llegan a los tribunales: en ocasiones se argumenta como si se tratase de un negocio o complejo negocial simulado pese a que se acepte la apreciación del fraude de ley o conflicto. Es decir, se sigue fundamentando el uso indiferenciado de la simulación y el fraude de ley, para calificar los comportamientos elusivos (abusivos) implicados en operaciones semejantes, con razones que pueden utilizarse indistintamente para cualesquiera de estas dos categorías jurídicas.

Este solapamiento conceptual va a tener consecuencias importantes cuando hayan de abordarse las sanciones aplicables en uno u otro caso, es decir, cuando la discriminación entre los casos de fraude ley o de simulación implique la ocurrencia o no de sanción.

Lo que en el análisis de la jurisprudencia parece que resulta determinante para los tribunales españoles en general y para el TS en particular, es la finalidad de los negocios, con independencia del caso.

Así, cuando del análisis del asunto se concluye la existencia de un negocio o complejo negocial cuyo primer objetivo es conseguir una ventaja tributaria, ya se califique de fraude de ley (conflicto) o de simulación (producidos por un comportamiento calificado como ilícito, debido a la naturaleza de la causa que se halla en la base del propósito de obtener una ventaja tributaria), entonces, con una elevadísima probabilidad, tal comportamiento será merecedor de la reacción del ordenamiento para evitarlo e impedir la obtención de ventajas tributarias que se entienden abusivas.

La STS de 24 de octubre de 2013 (RC. núm. 1650/2011)¹⁷⁵ puede tomarse como ejemplo del empleo indiscriminado de los instrumentos y categorías legales que contiene la LGT. Como hemos visto, la Administración sostuvo la calificación de simulación en el complejo negocial de la venta de unas participaciones sociales con precio

173. Véase también, por ejemplo, García Berro (2018), pp. 37-54.

174. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1965beec1504d350ff0a856ff84bfdae20e>.

175. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-475260426>.

aplazado. A continuación, primero la AN y después el TS la validaron en sus respectivas sentencias, gravando los dividendos obtenidos.

Ahora bien, pese a tratarse de un caso de simulación, el TS reconoce en esta sentencia que se carece de procedimientos que permitan discriminar con rapidez, claridad y concreción la categoría a la que ha de asignarse y con la que ha de calificarse un negocio o un complejo negocial. Sostiene que no resulta siempre fácil identificar con claridad el mecanismo elusivo que el contribuyente utiliza porque las diferencias pueden llegar a ser mínimas e incluso sutiles entre las categorías legales *ad hoc*.

Ello ha provocado que los “rodeos” dirigidos a evitar o reducir la tributación de los dividendos hayan sido tratados siempre de modo similar, como cabría esperar. Es decir, no han sido calificados en todos los casos como fraude de ley. Así, en la STS de 24 de octubre de 2013 (RC. 1650/2011¹⁷⁶) no consideró necesario probar las formalidades requeridas para determinar la existencia de fraude de ley para validar/respaldar la calificación como dividendo un caso muy parecido. El TS validó la calificación realizada por la Administración.

En este último caso, dos personas físicas que constituyeron una empresa, aportando cada uno parte de la participación social que poseían en otra entidad. Al poco tiempo vendieron esta participación, según el precio aplazado acordado previamente al reparto de un dividendo generado por la nueva empresa.

Por ejemplo, en el caso juzgado en la STS de 12 de julio de 2012 (RC. 2038/2009) la Sala considera que las operaciones cumplen los requisitos para ser calificados como fraude a la ley tributaria. El fallo rechazó el argumento de haber actuado legítimamente utilizando la estrategia tributaria más favorable y confirmando el gravamen relativo al precio de venta de los dividendos percibidos. El Tribunal, en su cuarto fundamento de derecho, dice al respecto al siguiente:

“(…) sentada la doctrina interpretativa del fraude de ley y sus requisitos, sin necesidad alguna de acudir a las figuras de transparencia fiscal para rectificar un negocio fraudulento, no cabe duda alguna que la firmeza del acto declarativo del fraude de ley y los hechos acreditados en la instancia y que la Sentencia de 26 de febrero de 2009 considera probados, con la consiguiente exclusión de ser cuestionados o replanteados en la casación, permite apreciar sin posible controversia la existencia de fraude de ley en la conducta de la recurrente, pues la venta de las acciones de (XXX) S.A. se realizó el día 23 de septiembre de 1999 a una sociedad ([YYY] S.L.) que había sido constituida el día 6 del mismo mes, un día antes de que aquella acordase el reparto de dividendos, incluyéndose en el precio los dividendos acordados y pendientes de pago. Además, la sociedad compradora no acreditó alguna otra actividad ni disponía de patrimonio que le permitiera hacer frente a los pagarés librados para el pago del precio, debiendo hacerlo con los dividendos percibidos de (XXX) S.A. Así, con esta operación se evitaba que tributasen por los dividendos las personas físicas que eran socios cuando se acordó el reparto por (XXX) S.A., no tributando tampoco la sociedad que era socio cuando se pagaron, ya que fueron contabilizados por (YYY) S.L. como un derecho de cobro que minoraba el

176. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-475260426>.

coste de las acciones adquiridas (norma de valoración 8.^a del Plan General Contable), tributando entonces como una ganancia patrimonial, reducida de forma considerable por aplicación de los coeficientes de abatimiento”).

Por ello el TS, en la STS de 24 de octubre de 2013 (RC. 1650/2011), opta por centrarse en los elementos comunes que definen las categorías legales para integrarlas en otra de orden superior. Así, en la sentencia se subraya que lo que generalmente las une “(...) suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva, una simulación”.

En consecuencia, siendo muy importante el mecanismo elusivo para evitar o reducir el gravamen, lo principal es la intención o el móvil con el que se pueda asociar el negocio que se simula, con los peligros que ello entraña.

Ante la dificultad que plantean los instrumentos, para discriminar fiablemente la calificación que ha de otorgarse, se opta por justificar que no es una condición necesaria la precisión absoluta en la aplicación de las normas anti-elusión.

Como alternativa a ésta se ofrece el control del rigor de la licitud tributaria de los contratos “(...) para su sometimiento al régimen fiscal procedente, en cuanto instrumento de protección del interés público atacado por la elusión fiscal”.

Siendo razonable la posición de esta jurisprudencia no deja de ser peligrosa. No es propio de la ciencia juzgar intenciones. La ciencia se fundamenta en la réplica de sus hallazgos, en la detección de principios y en la formulación de leyes, admitiendo que para que éstas lo sean el porcentaje de error máximo en sus predicciones.

Este grado de certeza es el que proporciona seguridad porque acota la incertidumbre dentro de un rango de valores conocido y tolerable. La intencionalidad escapa a este necesario control porque es fruto de múltiples variables de dimensiones cambiantes variables y de cuya interacción resulta no solo su efecto sino el de la interacción de éste con el de las demás.

Por esto, desde nuestro punto de vista, el Derecho Tributario, en tanto que disciplina inserta en el campo de las CC.SS. debe orientarse en esta dirección. El producto obtenido, mediante el consenso de la mayoría en un juicio sobre la intencionalidad de un comportamiento, no es necesariamente el más fiable. Y es así el procedimiento utilizado para obtenerlo tampoco es el más objetivo: se asienta sobre la interpretación subjetiva, propia de los juicios morales sobre las intenciones, que cada componente del consenso realiza.

Además, a este componente subjetivo le tenemos que añadir que las sentencias generalmente se producen mucho tiempo después de la realización de las operaciones que se juzgan, del momento en el que se ejecutaron los comportamientos calificados como ilícitos.

Esta demora, en ocasiones de años, implica que la sentencia que resulta del producto del consenso es fruto de al menos la interacción potencial entre los efectos de dos variables no controladas: la idiosincrasia individual y la circunstancia histórica o socio-económico-cultural. La primera conlleva el efecto del componente subjetivo,

implícito en el juicio moral sobre la intencionalidad. La segunda el de la actitud social predominante en ese momento histórico, propia del tiempo o circunstancia socio-económico-cultural en la que se produce el juicio que, evidentemente, puede ser muy distinta a la que existía cuando se realizó el negocio o el complejo negociable.

En consecuencia, además de la merma en la confianza que produce esta situación en los contribuyentes, cuyos comportamientos potencialmente elusivos (abusivos) han de ser juzgados, por la magnitud de la intensidad de la incertidumbre que pueden experimentar ante el pronunciamiento de un tribunal sobre esta materia, el proceder de los componentes de los tribunales parece que difiere considerablemente del que cabe esperar de un científico que practica o ejerce una profesión. Por ello entendemos que este estado de la realidad jurídica del Derecho Tributario requiere un trabajo en profundidad que proporcione, a quien haya de juzgar, categorías legales válidas y procedimientos e instrumentos fiables para la evaluación y el tratamiento del comportamiento tributario.

De no ser así, ni estarán cubiertas las exigencias del principio de seguridad jurídica, en general, ni en particular la necesidad del contribuyente de conocer cómo puede actuar tributariamente y cómo no debe hacerlo.

Si los negocios impropios o simulados no producen ningún efecto distinto a los propios o normales (por frecuentes), salvo la ventaja tributaria, entonces, ¿la fórmula más garantista en la interpretación del artículo 15 de la LGT tiene necesariamente que ser la discrecionalidad de la Administración para valorar e interpretar las pruebas y tomar la decisión que estime más pertinente?, ¿hasta dónde y con qué instrumentos se puede acotar su margen interpretativo a la hora de calificar?

En el cuarto fundamento jurídico de la STS de 24 de octubre de 2013 (RE. 1650/2011), en relación con los negocios artificiosos o simulados “(...) es un hecho cuya prueba corresponde a la parte que la afirma y en cuanto hecho pertenece al ámbito de la exclusiva potestad de los jueces de la instancia para decantar la realidad que se encuentra en la base del litigio”.

Además, en el décimo fundamento de derecho de la STS de 24 de febrero de 2016 (RC. 349/2014), se indica que, cuando en las operaciones concurren

simulación y artificiosidad, es cuestionable que se exija a la Administración “(...) la utilización simultánea de la vía establecida en el art. 15 LGT –conflicto en la aplicación de la norma tributaria– para que pueda razonar, apreciando el conjunto de la operación, que, realmente, tras determinadas entidades se encuentran los mismos socios, es decir, que la constitución de tales entidades fueron operaciones simuladas”.

2.3.3.2. Sentencias relevantes por sus implicaciones legales y por los grupos de operaciones

En este apartado veremos algunas de las sentencias o grupos de sentencias más relevantes en este contexto, entre las que se hallan las que referiremos de 2014 y de

2015 sobre casos muy importantes para la jurisprudencia del TS en materia de elusión tributaria.

Así, mientras que hasta 2014 las sentencias no incluyen la aplicación de sanciones, pese a tratarse de casos de simulación, porque éstas se habían anulado con anterioridad. En cambio, en este año si se presentan asuntos en los que no han sido anuladas las sanciones asociadas a éstos. Esta nueva circunstancia, como ya habíamos anticipado, obliga al TS a ser más riguroso si cabe a la hora de establecer diferencias entre los asuntos incluidos en la categoría de simulación y los que han de formar parte de la de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Las notas esenciales que han de marcar la diferencia implicarán la trascendencia que conlleva la ocurrencia o no de una sanción.

De modo similar, hasta 2015 el TS no había tenido que pronunciarse sobre supuestos de planificación tributaria internacional. Hasta ese momento el contenido de la jurisprudencia desarrollada había seguido y confirmado los planteamientos de la Administración. A partir de ahora esta regularidad en la coincidencia se altera. Como veremos, el TS sentenciará en favor de los contribuyentes porque aprecie una aplicación incorrecta de los mecanismos anti-elusión o porque admita que existen motivos económicos válidos en las operaciones del negocio o del complejo negocial.

2.3.3.2.1. *Respecto del principio de seguridad jurídica*

En esta tercera fase podemos distinguir, en primer lugar, un grupo de sentencias con implicaciones respecto del principio de seguridad jurídica. En ellas puede constatarse que, una vez más, la falta de correspondencia entre operaciones/complejos negociables similares y la aplicación de los mismos instrumentos jurídicos, es decir, su adscripción a las mismas categorías jurídicas.

Este conjunto lo integran las Sentencias del TS de 14 de marzo de 2013 (recurso de casación núm. 5107/2009)¹⁷⁷, 18 de marzo de 2013 (R.C. núm. 392/2011)¹⁷⁸, de 24 de febrero de 2014 (R.C. núm. 1347/2011)¹⁷⁹ y de 22 de junio de 2016 (R.C. núm. 2218/2015)¹⁸⁰ puede constatarse lo que acabamos de indicar.

En los cuatro casos sentenciados las operaciones se realizan en el marco de una entidad en transparencia tributaria cuyos socios, personas físicas, tratan de evitar la imputación de una renta transmitiendo sus participaciones a la entidad adquirente y aplicando coeficientes de abatimiento del incremento de patrimonio en el IRPF para conseguir un incremento del coste de titularidad en esta última entidad adquirente que

177. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/47c54a4d73e1a1965beec1504d350ff0e1231f3b5d3a609c>.

178. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1965beec1504d350ff0a58e147e437d4154>.

179. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openDocument/6ba3eb354e689e98>.

180. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/644351849>.

posteriormente será absorbida. Es decir, hay una gran similitud en los complejos negociables, pero contrariamente a lo que se podría esperar no se produce una correspondencia biunívoca entre estas operaciones y el veredicto sobre su calificación en la Sala.

Así, en relación con este grupo de sentencias, en la STS de 14 de marzo de 2013 se confirmó la calificación de fraude de ley, validando la SAN previa. En este caso las operaciones consistieron en que los socios de unas entidades transparentes transmitieron las acciones que tenían de éstas a otra entidad que también era propiedad de los mismos mediante aportación no dineraria. Posteriormente se produjo la absorción de éstas con el fin de evitar el gravamen correspondiente a las personas físicas transmitentes.

En cambio, en la STS de 18 de marzo de 2013 (R.C. núm. 392/2011), en la que se abordaba una situación con gran similitud, se validó la calificación realizada por la Administración Tributaria que entendió que la venta de las acciones fue un negocio simulado, confirmando la sentencia de la Audiencia Nacional. En el caso juzgado se trataba la transmisión de una entidad de tenencia de bienes que era propietaria de un bien sujeto a expropiación. Los propietarios, personas físicas, utilizaron otra sociedad perteneciente a la misma familia para realizar la transmisión con el fin de evitar la imputación de la renta obtenida a través del justiprecio. Con estas operaciones pretendían conseguir que la renta, que hubiera debido ser gravada en transparencia tributaria, se convirtiera en ganancia patrimonial y conllevara una menor tributación a las personas físicas que eran accionistas.

Casi un año después, de nuevo en otro caso similar, la STS de 24 de febrero de 2014 (R.C. núm. 1347/2011) la Sala confirma el fallo de fraude de ley, fundamentándolo en la STS de 30 de mayo de 2011, siguiendo la calificación propuesta en el inicio del proceso por acuerdo 8 de mayo de 2002, del Delegado Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Barcelona, en concepto de IS del ejercicio 1996 y la posterior Sentencia de 19 de enero de 2011, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, recaída en el recurso núm. 344/2009, del citado orden jurisdiccional, formulado frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de septiembre de 2009, que desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución de 8 de febrero de 2007 del TEAR de Cataluña.

En consecuencia, como hemos adelantado, se trata de otro caso en el que una entidad en transparencia tributaria que presenta operaciones que conforman un complejo negocio que pretende evitar la imputación de una renta a los socios que son personas físicas. Para ello se transmite la participación aplicando coeficientes de abatimiento sobre el incremento de patrimonio en el IRPF. Con esta operación se aumenta artificialmente el coste de titularidad en la entidad adquirente que es la que absorbe después la transmitida.

Este caso dará lugar a la Sentencias del TS de 10 de marzo de 2014 (R.C. núm.1265/2011)¹⁸¹ y de 17 de marzo de 2014 (R.C. núm. 1340/2011)¹⁸².

181. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/502210274>.

182. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-502210318>.

Por último, dos años después, la STS de 22 de junio de 2016 (RC. núm. 2218/2015)¹⁸³ abordando otro caso, con las mismas operaciones en torno al régimen de transparencia tributaria, concluye con la calificación de fraude de ley.

¿Tiene justificación este uso indistinto de los instrumentos legales, la asignación de comportamientos similares a categorías jurídicas en principio distintas? En el séptimo fundamento de derecho de esta última sentencia la Sala lo argumenta como sigue:

“(…) la economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria. De modo que, si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libre configuración negocial, que abarca la facultad de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, es necesario, como señala la jurisprudencia, evitar que esa libertad de configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias. Y ello ocurre cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los ‘negocios jurídicos anómalos’, que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado. Se trata, en suma, de la utilización de negocio no gravado o gravado en menor medida que supone la ‘deformación’ de otro negocio, gravado o más gravado, con la idea de sustraerse a la regulación tributaria normal”.

Es decir, para solucionarlo el TS establece una categoría de orden superior (“negocios jurídicos anómalos”) en la que tienen cabida las primeras agrupaciones de los comportamientos elusivos incluidos en los conceptos de *negocio en fraude de ley*, *negocio indirecto*, *negocio fiduciario* y *negocio simulado*.

2.3.3.2.2. Por la causa ilícita de las operaciones

Sentencias de 16 de septiembre de 2013¹⁸⁴ (RC. núm. 1443/2012¹⁸⁵; caso LGM) y de 24 de octubre de 2013 (RC. núm. 1650/2011)¹⁸⁶.

En la STS de 16 de septiembre de 2013 la Sala ratificó la SAN de 15 de febrero de 2012 (recurso núm. 318/2010), que avalaba el criterio de la Administración Tributaria, en la que se juzgó la transmisión de un inmueble en la que su enajenación se mostraba como una entrega de participaciones societarias. Esta estrategia se utilizó con la intención de aprovechar la antigüedad de la propiedad de las participaciones en una entidad inactiva. En base a ella se aplicaron los coeficientes de abatimiento para eliminar el beneficio obtenido en la ganancia patrimonial.

Pero la Administración Tributaria apreció la existencia de un fraude de ley en las operaciones y entendió que la renta procedente de la enajenación tenía que considerarse como beneficio de la primera entidad porque, en vez de seguir el procedimiento

183. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a196edebf95c01daaaa85630ad2a3b459872>.

184. En relación con este caso véase la sentencia de 9 de noviembre de 2015 (RC. núm. 1866/2013).

185. <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a1965beec1504d350ff0a856ff84bfdae20e>.

186. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-475260426>.

habitual para la cesión de las parcelas (su venta directa), se vendió una siguiendo el cauce habitual, el común, mientras que para la venta de la otra se optó porque los socios titulares de la segunda entidad transmitieran la totalidad de sus participaciones y con ellas el activo que constituía la segunda parcela. Este hecho, la interpretación de la existencia de voluntariedad, fue determinante para la sentencia¹⁸⁷.

Por otra parte, la Administración exigió el pago de la cantidad correspondiente a la retención a cuenta del IRPF, por las ganancias derivadas de la venta de las participaciones de la segunda entidad. Ignoró las operaciones realizadas y practicó las liquidaciones que correspondían, es decir, gravó la renta que se habría obtenido como si se hubiese adquirido realmente la segunda parcela, se hubiese cedido transcurrido un año y se hubiera repartido el beneficio producido por la venta.

Hay una sentencia posterior de 9 de noviembre de 2015 (RC. núm. 1866/2013)¹⁸⁸, en relación con este caso y otra de 23 de mayo de 2016 (RC. núm. 992/2014)¹⁸⁹ que le va a dar continuidad a la jurisprudencia del TS. En esta última se confirma la SAN de 3 de febrero de 2014 (recurso núm. 264/2010) argumentando que para obtener el resultado querido se opta por elegir un camino complejo que desembocaría en la aplicación de coeficientes de abatimiento para reducir la tributación por IRPF de los accionistas, es decir, se evita el camino directo que lleva a una plusvalía que tributaría por Impuesto de Sociedades.

Esta es la razón por la que se concluye la existencia de un fraude de ley en el conjunto de las operaciones: el comportamiento elusivo iba dirigido a evitar la tributación resultante de la venta directa de las participaciones societarias deseadas por los compradores, dueños de la sociedad financiera que controlaba la mayoría de las acciones (entidad holding).

Dado que el fraude de ley situó la renta en la entidad holding fue la sociedad compradora la que hubo de afrontar el pago a la Hacienda Pública, porque apareció como su sucesora.

En su quinto fundamento de derecho la Sala dice:

“El núcleo del recurso se encuentra en el cuarto motivo, en el que con una argumentación menos extensa que en las quejas anteriores, se denuncia la infracción del artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963 por desconocerse la noción de fraude de ley que contiene y declararse su existencia pese a no cumplirse los requisitos que demanda el precepto.

187. “(...) en el fraude de ley se realizan, como **verdaderamente queridos** (nota que lo distingue de la simulación), unos determinados negocios jurídicos con una exclusiva finalidad fiscal, para evitar la tributación o hacerla menos gravosa, de modo que, mediante aquellos medios extravagantes, se obtiene el mismo resultado que a través de la forma jurídica acostumbrada. Por ello, el legislador decide en el mencionado precepto reestablecer el equilibrio roto con el fraude aplicando la norma tributaria eludida y excluyendo los beneficios o las ventajas que se pretendían obtener” (FJ 5.º) (la negrita es nuestra).

188. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/587916338>.

189. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/7687434/tributario/20160531>.

Sostienen, en primer lugar, que no se cumple el requisito de que con el negocio jurídico realizado (la transmisión de las participaciones de [...]) se obtenga un resultado equivalente al que se habría alcanzado de haberse pactado el contrato que se considera típico (la venta directa del inmueble propiedad de dicha compañía).

(...) Conviene recordar que la noción de fraude de ley, que recogía el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, reclama la doble presencia de una norma de cobertura y de otra eludida de carácter esencialmente tributario, de modo que, mediante la puesta en marcha de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas, se eluda el efecto fiscal querido por el ordenamiento, circunstancia que diferencia el fraude de ley tributaria de la economía de opción, en la que tiene lugar una lícita elección entre diversas alternativas jurídicas por razones no exclusivamente tributarias.

(...) Siendo así, resulta indiscutible, a juicio de esta Sala, que el resultado equivalente se produjo, pues se trataba de transmitir la finca (...) desde el grupo empresarial encabezado y dominado por don (...), pero en lugar de seguir el cauce común, esto es, la venta directa del inmueble por su propietaria (...), se optó por la forma más alambicada de que los socios titulares de (...) transmitieran la totalidad de sus participaciones (...), y con ello el inmueble que constituía su activo, con el desenlace fiscal que ya conocemos, que más adelante volveremos a precisar.

Por consiguiente, no se produjo la ausencia del resultado equivalente que exigía el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963 (...).

La STS de 24 de octubre de 2013 (RC. núm. 1650/2011)¹⁹⁰, en la que se confirma la SAN de 23 de febrero de 2011 (recurso núm. 129/2008), concluye que se ha realizado un complejo negocial, cuyas operaciones no tienen ninguna causa económica, en el que las cantidades recibidas por los socios constituyen un dividendo. En su tercer fundamento jurídico indica al respecto que:

“(..) la causa ilícita determina la nulidad de los contratos, lo que llevado al caso que nos ocupa es evidente que siendo la causa de los referidos procurar la elusión fiscal, siendo su causa ilícita, la consecuencia es que los mismos no producen efectos en el ámbito tributario. Ningún inconveniente existe para encuadrar las operaciones realizadas en la consecución de la elusión fiscal, dentro de la figura del negocio indirecto, y en el que los negocios, los contratos u operaciones típicas resultan ser una simple pantalla jurídica o medios en la consecución de fines buscados por las partes. Como es conocido en el negocio indirecto u oblicuo se invierte la relación normal entre motivo y causa jurídica, el propósito último de los instrumentos pasa a ser aquí causa del negocio, en tanto que la causa típica legal de este negocio se convierte en puro medio para la consecución de aquel fin, lo que nos ha de llevar a significar la falta de virtualidad a los efectos que pretende la parte recurrente en la distinción que ofrece entre la causa del negocio y la intención o finalidad subjetiva buscada con el mismo (..) Como en otras ocasiones hemos señalado, no siempre es fácil identificar plenamente el mecanismo elusivo que se utiliza –no puede obviarse que su delimitación es fruto de construcciones dogmáticas de fácil identificación teórica, pero de, a veces, sinuosos perfiles en la realidad–, las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles, el denominador común suele ser el engaño, la ocultación, en definitiva una simulación, así viene a contemplar en el artículo

190. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-475260426>.

25.2 incorporado en la reforma de 1995, pero que estaba latente en la norma anterior, ‘en los actos o negocios en que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados’, lo relevante es descubrir el mecanismo elusivo, la verdadera intención o móvil de los intervinientes, el negocio subyacente, que dote de la real entidad al fenómeno económico que se pretendía ocultar o encubrir para subsumirlo en la normativa fiscal a propósito, logrando evitar la elusión fiscal para aplicarle el régimen jurídico que proceda, en tanto que la regulación normativa al dotarse de cláusulas genéricas anti-elusivas –excepto en **el supuesto de fraude de ley**, cuyo alcance se ha puesto de manifiesto en numerosos pronunciamientos de esta Sala, por todas sentencia de 30 de mayo de 2011 (sic)–, **no requiere la precisión absoluta para su aplicación, basta** que a través de la calificación, como aquí se hizo, se posibilite **el control de licitud de los contratos**, desde el punto de vista tributario, para su sometimiento al régimen fiscal procedente, en cuanto instrumento de protección del interés público atacado por la elusión fiscal” (FJ 3). (La negrita es nuestra).

Por todo ello afirma que “(...) el carácter simulado de la operación nos resulta patente”.

2.3.3.2.3. *Por la generalización del uso de la simulación*

Se trata de un grupo de sentencias que, pese a que no consolidan definitivamente una jurisprudencia, abordan las cuestiones más relevantes que afectan al debate que se estaba/está desarrollando durante esta tercera fase jurisprudencial. Así:

- muestran la inexistencia de una única norma anti-elusión,
- prueban la existencia de motivos económicos válidos y distintos al ahorro tributario,
- abordan los límites del principio de confianza legítima, respecto de la posibilidad de que se declare una operación en fraude de ley por sus efectos en ejercicios posteriores (pese a que la Administración Tributaria hubiera comprobado el ejercicio en el que se efectuó el negocio sin cuestionarlo o aceptando su corrección),
- discuten los límites de las facultades de comprobación y calificación de la Administración Tributaria.
- etc.

Además, en esta fase también se producen las sentencias que rompen la correspondencia término a término entre la calificación de la Administración y la STS. Es decir, por primera vez se producen sentencias que son favorables al contribuyente: STS de 26 de febrero de 2016 (RC. núm. 4072/2013)¹⁹¹ y STS de 20 de mayo de 2016 (RC. núm. 2945/2014)¹⁹².

191. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/563117218>.

192. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/641272469>.

- *Sentencias en las que se constata la inexistencia de una única norma anti-elusión y sus efectos en la necesidad de esclarecer las diferencias entre simulación y conflicto (fraude de ley). Casos “Hospital Recoletas de Castilla y León” y “El Encinar del Norte”.*

En relación con la primera de estas grandes cuestiones, la relativa a la inexistencia de una verdadera norma “anti-abuso”, de una única norma anti-elusión, nuestro ordenamiento tributario no recoge esta cláusula como tal pese a que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria presente una redacción semejante a la que comparten otras normas “anti-abuso”, que se asientan en mayor o menor medida en la doctrina de la sustancia económica, ya sean estas europeas o americanas.

La LGT de 2003 contiene distintos instrumentos que, como ya hemos recordado, se pueden utilizar como normas “anti-abuso”, aunque su régimen y sus efectos sean distintos a los de una única norma. Así ocurre, por ejemplo, con la referencia a la recalificación presente en los artículos 13 y 115 de la LGT o la mención a la simulación del artículo 16 de la LGT.

De hecho, las operaciones y los negocios potencialmente abusivos no se analizan sólo a la luz de la norma “anti-abuso” contenida en el artículo 15 de la LGT porque nuestro sistema legal exige que previamente se determine si ese negocio es simulado o no lo es.

En consecuencia, cuando ha de aplicarse la norma tributaria la nitidez en la concreción de las diferencias entre simulación y conflicto cobra toda su relevancia, por las implicaciones que conlleva una y otra figura en el procedimiento de aplicación de los tributos y en la del derecho sancionador.

En tres años primeros años de esta tercera fase el TS afrontó otras tantas sentencias relevantes respecto del comportamiento elusivo y abusivo: 12 de noviembre de 2014 (RC. núm. 1881/2012¹⁹³; caso Hospital Recoletas de Castilla y León), 24 de febrero de 2016 (El caso Dorna Sport, S. L., incluye doce sentencias tres de las cuales son las dadas a conocer en esta fecha las relativas a los recursos de casación número 948/2014¹⁹⁴, 4044/2014¹⁹⁵ y 4134/2014¹⁹⁶, respectivamente) y 22 de junio de 2016 (RC. núm. 3176/2014¹⁹⁷; caso El Encinar del Norte).

Dado que las problemáticas y las ambigüedades presentes en las Sentencias sobre el caso Dorna Sports, S. L., son muy similares a las del caso Hospital Recoletas de Castilla y León optamos por comentar las de éste y las del caso El encinar del Norte.

Los centros sanitarios no pueden deducir el IVA soportado en el desarrollo de su actividad porque no lo contempla nuestra legislación; sus servicios están exentos de

193. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/547953278>.

194. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/631272618>.

195. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openDocument/144c04e100c3d75e>.

196. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/603322618>.

197. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/643806805>.

IVA. Este es el motivo que da lugar a este caso que gira en torno a la promoción y ejecución de una construcción que se destinaría a funcionar como hospital.

En este asunto si la entidad titular de la explotación hospitalaria construía como propietaria una edificación hospitalaria no puede deducirse el IVA, es decir, las cuotas soportadas en la construcción y equipamiento del hospital. Pero si sería posible deducir tales cantidades soportadas si quien construye lo hace para arrendar o pertenece a otro sector que guarde diferencia con la actividad sanitaria.

En estos dos casos si pudiera deducirse las cantidades soportadas, dado que el arrendamiento no está exento del IVA.

Además, las cuotas repercutidas por el alquiler no podrán ser deducidas por la entidad que alquila el edificio construido para que lo usen como hospital, pero si se puede deducir el IVA ligado a la inversión. Por otra parte, pese a que no pueda recuperarse después el IVA asociado al alquiler del edificio si se puede prolongar en el tiempo la repercusión de estas cantidades mientras que dure el alquiler. Esto permite diferir las consecuencias de la imposibilidad de recuperar los pagos soportados en la actividad hospitalaria. Y así se procedió.

La entidad Hospital Recoletas constituyó una nueva sociedad que fue la titular en el negocio del alquiler más el de la prestación de servicios sanitarios de carácter hospitalario. Solicitada la devolución del IVA, la Administración procedió a ésta con carácter provisional, pero en el estudio realizado después por la Inspección de los Tributos se concluyó que las operaciones realizadas permitían que se las calificase como complejo negocial simulado y además se constataba una infracción tributaria en la solicitud de devolución del IVA.

Esta sanción fue confirmada por el TEAC y por la SAN de 28 de marzo de 2012 que entendió que había habido simulación parcial porque lo era el contrato de alquiler del inmueble entre la entidad propietaria y la arrendataria; esta última entendía que la segunda empresa, creada para la gestión hospitalaria, realmente no respondía a este fin porque su objetivo era lograr deducir el IVA. La SAN hace uso de la doctrina del TJUE, en el caso *Halifax*¹⁹⁸, para sostener que el contrato servía para la percepción de renta y para el logro de una ventaja tributaria que era el negocio principal, interpretando por ello que la operación de arrendamiento era simulada antes que abusiva, en línea con lo argumentado por la Administración Tributaria.

La citada STS 12 de noviembre de 2014 también ratificó la calificación de complejo negocial simulado.

Como puede observarse en los fundamentos de derecho de la Sentencia ésta se fundamenta en la doctrina del TS sobre la simulación tributaria dado que se centra en la finalidad del negocio que se enjuicia, en el reproche moral que el objetivo del negocio

198. Sobre la recuperación o condonación del IVA en el marco de un plan para reducir la carga tributaria del *Halifax pic Group*. Véase <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=EN>.

puede merecer, en el concepto de causa propia del derecho civil español, el concepto de simulación con las implicaciones que hemos indicado en el orden del tributo y sobre todo en el del derecho sancionador.

De hecho, el TS se centra en el estudio y análisis de la finalidad tributaria para descubrir si la intención del complejo negocial es obtener una ventaja tributaria o no lo es. No discute si el negocio es objetivamente cierto o no, si produce consecuencias económicas contrastables o si las operaciones realizadas son una manera de estructurar organizativamente las actividades ciertas de un negocio.

La búsqueda y el análisis de la finalidad los realiza en el marco del concepto de causa porque quiere averiguar si el fin del negocio elimina lo que es su verdadera razón o se utiliza para obtener una causa ilícita que conllevaría su nulidad, por lo menos en relación con los tributos.

Además, de su razonamiento podría deducirse que lo que realmente persigue es tanto la determinación del fin como implícitamente el reproche moral que el comportamiento elusivo y abusivo pueda merecer. Por ello entiende y afirma que los negocios se tienen que organizar atendiendo a la normalidad tributaria, atendiendo a lo que “éticamente parece más natural” en la organización de un negocio.

Por último, pese a que es cierto que el alquiler ponía en manos de la empresa propietaria del hospital el inmueble construido y sus recursos humanos y materiales, la realidad y las consecuencias económicas del contrato tanto en este caso concreto como en relación con de la frecuencia con la que se utiliza este recurso entre partes independientes en el mundo empresarial, resulta difícil constatar en tales operaciones la categoría o figura de simulación.

No está claro que en este caso el objetivo de obtener una ventaja tributaria pueda asociarse con ocultar el fin del negocio y que para realizarlo no fuese necesario el contrato de alquiler. Lo que si oculta este contrato es la existencia de dos sociedades del mismo grupo porque actúan como independientes a efectos del IVA cuando realmente no lo son.

Esta STS se acompañó de un voto particular en relación con el fallo de estimación parcial con anulación de la sanción impuesta. El Auto aclaratorio, de 2 de diciembre de 2014, modifica el fallo señalando que de los fundamentos de derecho se desprende que la Sala decidió por mayoría desestimar el recurso de casación, con la existencia de un voto particular relativo al porqué la sanción no debería haber sido impuesta a la luz de los requisitos que conlleva la doctrina del TJUE en relación con su imposición¹⁹⁹.

199. En este se explicita con claridad que “(...) el problema, pues, radica en determinar si en nuestro ordenamiento jurídico existe una base legal clara y exenta de ambigüedad para sancionar la conducta que nos ocupa”, como conlleva el apartado 93 de la sentencia del caso, dado que el nivel de diferenciación entre las normas anti-elusión españolas no es lo suficiente como para que la tarea de diferenciar sus respectivos ámbitos de aplicación sea clara, concreta, es decir, que resulte exenta de ambigüedad. Podemos diferenciar los ámbitos de aplicación de los artículos 15 y 16 de la LGT, pero como reconoce la jurisprudencia del TS no siempre se puede realizar

Tanto la STS como su voto particular se ha de contextualizar y discutir²⁰⁰ en el marco de las sentencias del TJUE de 22 de diciembre de 2010 (casos *RBS Deutschland Holdings*²⁰¹ y *Weald Leasing*²⁰²) y las de 21 de febrero de 2006 [casos: *Halifax* (ya referido por la AN), *BUPA Hospitals Ltd*²⁰³ y *Universidad de Huddersfield*²⁰⁴], dada la similitud de los comportamientos y las problemáticas abordadas que se constata en los negocios realizados y enjuiciados en la STS que estamos abordando y en las referidas de este último Tribunal.

La problemática planteada versa sobre la existencia de práctica abusiva en las operaciones financieras de alquiler cuando tienen como objetivo el logro de una ventaja tributaria, como lo es el escalonamiento del pago de la cuantía del IVA, teniendo presente que para que tal práctica pueda ser calificada como abusiva ha de ser contraria al fin contenido en la normativa, sea nacional o de la UE.

Las estrategias de carácter tributario a la hora de planificar la actividad empresarial, con el objetivo de reducir o limitar la deuda tributaria de su negocio, es una elección entre operaciones exentas y gravadas plenamente legítima dentro de la economía de opción y necesaria en el buen quehacer profesional porque es un recurso disponible.

De hecho, en la STJUE sobre el caso *Weald Leasing* se indica que elegir entre operaciones exentas y gravadas es una opción empresarial basada en el análisis y valoración de un conjunto de elementos entre los que cabe considerar los tributarios, dado que el contribuyente tiene derecho a optar por la estructura de su actividad que mejor optimice su deuda tributaria (véase el apartado 27 y siguientes). Además, una vez probado que se ha pagado en su totalidad la cuantía correspondiente al IVA, no es

con la nitidez, claridad y concreción necesarias. Además, esta se intensifica debido al papel que se le atribuye al propósito del negocio cuando se califica o aprecia como simulación.

200. Recordemos el principio de primacía de la jurisprudencia del TJUE sobre la española y especialmente el Artículo 4 bis.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial que señala “Los jueces y tribunales aplicarán el Derecho de la Unión Europea de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, introducido por el apartado dos del artículo único de la L.O. 7/2015, de 21 de julio, por la que se modificó la L.O. 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (B.O.E. 22 julio).
201. Sobre el derecho a la deducción del IVA y las prácticas abusivas. Véase <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:62009CJ0277>.
202. Sobre el concepto de práctica abusiva en operaciones de arrendamiento financiero realizadas por un grupo de empresas con la finalidad de escalar el pago del IVA no deducible. Véase <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A62009CJ0103>.
203. Sobre la deducción del IVA soportado con motivo de pagos anticipados por entregas futuras que realizarían otras dos sociedades del Grupo BUPA. Véase <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:62002CJ0419&from=EN>.
204. Sobre la deducción efectuada por la Universidad, en el marco de un plan de reducción de su carga tributaria, del IVA que había soportado por la restauración de una fábrica. Véase <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=56184&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=2386286>.

reprochable que se elija alquilar frente a la compra-venta cuando la primera le permite escalonar el pago de su deuda tributaria y la segunda no²⁰⁵.

Pero la STS no entró en este análisis y no discutió sus conclusiones en el marco de la jurisprudencia del TJUE sobre casos similares. Omite la contrastación, pese a resultar necesaria y haber sido demandada por la entidad recurrente en la instancia y en el recurso de casación, fundamentándose en la interpretación que había hecho el TJUE en las sentencias que hemos aludido respecto del Derecho de la Unión Europea.

Además, la empresa solicitaba que se anulasen las sanciones impuestas, aunque se le denegara la devolución del IVA porque la liquidación de la Administración fuese correcta, a lo que tampoco entendió que debía de acceder siguiendo la doctrina jurisprudencial ya señalada y sus implicaciones en el ámbito del derecho sancionador. Recordemos que en la sentencia del caso *Halifax* del TJUE, en el apartado 93 se recuerda que verificar que hay práctica abusiva debe implicar la devolución del importe correspondiente, pero no ha de conllevar asociada una sanción porque la condición necesaria para que ésta se imponga requiere que exista una norma legal exenta de ambigüedad.

El TS se reafirma en que la simulación es una condición suficiente para concluir la existencia de abuso (el segundo se supone implícito en la primera: el abuso es el resultado de la simulación), sin verificar en qué medida su prueba de simulación está en línea con la prueba de abuso del TJUE²⁰⁶.

El caso el Encinar del Norte es muestra de los vaivenes del TS en la historia de la jurisprudencia sobre la aplicación de las normas anti-elusión en la casuística de la deducción por reinversión.

La evolución de las sentencias, respecto de la deducción por reinversión, muestra el modo sobre cómo ha ido produciéndose el quehacer de la Administración y del TS en estos asuntos. En la mayoría de los casos se confirma la existencia de simulación porque, pese al mayor o menor grado de abstracción presente en este tipo de negocios, se constata la inexistencia de efectos económicos reales frente a terceros.

La posibilidad de reinterpretar la norma en base a su fin fue desechada desde el comienzo por la mayoría de los tribunales, incluido el TEAC²⁰⁷. Las resoluciones dictadas por el TEAC mantenían que no era posible una interpretación que permitiera rechazar la reinversión en los casos juzgados siguiendo el artículo 42 del TRLIS. Defendía que el rechazo solo era posible cuando la Inspección de los Tributos hubiese calificado el negocio como simulado. Para este tribunal el propósito tributario de los negocios desvirtuaba su causa típica, por lo que debían ser considerados ficticios y en consecuencia simulados a efectos tributarios.

205. Véase al respecto el apartado 34 de la sentencia del TJUE de 22 diciembre 2010, caso *Weald Leasing*.

206. Nosotros compartimos la posición de los autores que sostienen que la prueba de simulación es totalmente compatible con la de abuso de la jurisprudencia de la Unión Europea.

207. Por ejemplo, el TEAC sostuvo esta posición en sus resoluciones de 17 de abril de 2008, 30 de abril de 2008, 13 de mayo de 2009 y 7 de abril de 2010.

Parecería que la simulación era la auténtica norma anti-elusión. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria o de su correcta interpretación pasaba a un segundo plano. La ventaja de esta posición era obvia: la simulación posibilita imponer sanciones a la Administración Tributaria siguiendo un procedimiento más parsimonioso.

Pero la AN ha defendido una posición favorable a la solución centrada en la interpretación de las normas²⁰⁸ mientras que el TS ha disentido y se ha identificado con esta posición incluso en sentencias muy próximas en el tiempo (STS de 22 de junio de 2016 y STS 14 de diciembre de 2016)²⁰⁹. En la primera el TS defiende la simulación, abandonando la posibilidad de analizar el caso en el marco de la correcta interpretación

208. Recordemos que de conformidad con el artículo 12 de la Ley General Tributaria (LGT) la interpretación de las normas tributarias se rige por lo indicado en el apartado 3.1 del Código Civil (CC) cuando dice que “las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”. La LGT recoge una doctrina consolidada de los Tribunales de justicia y del TC que negando que la norma tributaria admita sólo una interpretación literal (tesis justificada en una concepción de la norma tributaria como “restrictiva de la libertad individual”, hoy superada), abogó por la aplicación de los criterios generales de interpretación jurídica establecidos en el CC, aunque se ha sostenido, como criterio singular del Derecho Tributario, que las exenciones y beneficios tributarios deben ser interpretados restrictivamente, probablemente deduciendo este principio de la *prohibición de la analogía* en este campo (artículo 14 de la LGT). Otros criterios de interpretación, como el de la interpretación económica, no son propiamente criterios de interpretación de la norma tributaria sino de calificación del supuesto de hecho, aunque también el método económico, por sus evidentes riesgos, ha sido rechazado no sólo en el campo de la interpretación de la norma tributaria sino también en el de la *calificación* a que se refiere el artículo 13 de la LGT, que prescribe que las “obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado”. Por lo tanto, la calificación es una operación que realiza la Administración en el marco del ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que está referida al hecho realmente ocurrido y cuyo fin es determinar su naturaleza jurídica, con independencia de la percepción de las partes, y que se hace siguiendo criterios jurídicos, al margen de su significación o finalidad económica.

209. En la STS de 29 de octubre de 2014 (RC. núm. 1708/2012) hace suya la tesis de la AN respecto a la solución interpretativa en un caso de deducción por reinversión en una aportación no dineraria. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a196b9732baea8868a029c2cb7997bd4ad15>.

Asimismo, en otras como la STS de 30 de abril y la STS de 4 de junio de 2012 (RC. números 928/2010 -véase <https://supremo.vlex.es/vid/-370639262-> y 1767/2010 -véase <https://supremo.vlex.es/vid/-438049942->) también rechazó la deducción por reinversión sin requerir la figura de la simulación de las operaciones realizadas. Utilizó la interpretación finalista del artículo 42 del TRLIS que es perfectamente posible en el marco del artículo 12 de la LGT. La literalidad de los preceptos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades lo hacía posible.

En cambio, en la STS de 22 de junio de 2015 (RC. núm. 2496/2014 -véase <https://supremo.vlex.es/vid/577088118->) vuelve la figura de la simulación confirmando la SAN de 29 de mayo de 2014 (recurso núm. 266/2011) que había validado la calificación de la Administración Tributaria que, en línea con los criterios del TEAC, calificó de este modo la operación societaria de constitución de la sociedad.

de las normas; en la segunda el TS acepta de nuevo la posición de la AN respecto al empleo de la interpretación.

El caso aborda la problemática originada en el año 2001 por la aplicación de la deducción por reinversión de los beneficios extraordinarios.

La compañía Encinar del Norte, S. L. tenía en propiedad un terreno contabilizado como existencias y que empleó como aportación no dineraria a otra empresa. Después la participación en esta empresa se utilizó, a su vez, como aportación a otra y la renta producida por esta segunda aportación se acogió a la deducción por reinversión.

En el marco de un procedimiento de inspección, la Administración la rechazó, pese a que la empresa había realizado previamente una consulta a la Dirección General de Tributos cuya respuesta parecía amparar la aplicación conjunta del régimen de fusiones y de la deducción por reinversión. Para ésta las operaciones mostraban que se había diferido parte del beneficio de la actividad empresarial para que esa cuantía de la renta, en vez de tributar como beneficio ordinario, pudiera acogerse a la deducción por reinversión al mostrarse artificioamente como efecto de la aportación de otro activo, fruto de la participación en otra entidad. Es decir, la segunda empresa que era una promotora inmobiliaria tributó por una parte del beneficio de la promoción porque la aportación inicial se acogió al régimen especial de operaciones de reestructuración²¹⁰ y aplicó los ajustes a los que daba lugar el artículo 95.2 del TRLIS, porque la adquisición del terreno se había contabilizado en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades de 2003 según su valor de mercado.

Con esta maniobra se pretendían obtener las plusvalías derivadas de la diferencia entre el valor de mercado y el contable del suelo en el que se construían las viviendas. Así, las ganancias no tributarían como beneficio obtenido por la transmisión de la parcela (reinversión) sino como ganancia de la empresa promotora.

Por todo ello, la Inspección argumentó que la razón que sirvió de base para constituir la empresa fue posibilitar la aportación de la participación resultante a una segunda sociedad. Se trataba de un negocio simulado. No procedía la deducción por reinversión.

En cambio, la AN en la SAN de 24 de julio de 2014 (recurso núm. 274/2011) no confirmó la calificación del TEAC, pese a considerar improcedente la deducción por reinversión. Estimó que no cabía aplicar esta figura en este caso indicando expresamente el carácter problemático y excepcional de la simulación. Además, en su tercer fundamento de derecho señaló también que se debía tener cuidado para no acudir de manera sistemática al mecanismo de la simulación porque “resulta innecesario cuando de lo que se trata es de verificar si se han cumplido o no los requisitos a que la ley subordina el disfrute de los beneficios tributarios”. Asimismo, la AN desestimó la sanción porque no halló motivación suficiente.

La situación produjo dos recursos de casación cruzados. Uno de la empresa y el otro de la Abogacía del Estado que pretendía que se validase la simulación y la sanción impuesta por la Administración.

210. En base al capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

El TS confirmó en su sentencia²¹¹ el recurso del Abogado del Estado, porque entendió que se había probado la existencia de un comportamiento que merecía la sanción impuesta, dado que se había actuado al margen del Derecho al diseñar y aplicar un entramado negocial con el propósito de lograr un efecto jurídico que no habría tenido lugar sin ese comportamiento abusivo.

Sus argumentos expuestos en su séptimo fundamento de derecho fueron los que siguen:

“La simulación cuya concurrencia se discute en estos autos radica en que unos bienes radicalmente inidóneos para la inversión controvertida, (existencias) se transmutan, mediante las operaciones cuya simulación se preconiza, en bienes de naturaleza distinta, (activo inmovilizado). Es esta transmutación, la que requiere los negocios celebrados y es en esa celebración con el propósito enunciado, donde radica la simulación, objetivo que es tanto más manifiesto cuando más oculto es el mecanismo utilizado. Es frecuente sostener que la simulación se circunscribe a los elementos objetivables. Contrariamente, el rechazo que la simulación comporta es más censurable y rechazable cuando se produce mediante mecanismos ocultos no fácilmente identificables, pero no por ello menos manifiestos que, es, lo que aquí sucede.

De otro lado, es evidente que la ‘transmutación’ de ‘existencias’ en ‘activo fijo inmovilizado’ no es una economía de opción porque no es una opción legítima transmutar la naturaleza de las cosas sin que medie una circunstancia que lo justifique, y tampoco un fraude de ley, pues aunque se haya producido e incardinado en un complejo negocial, en este tipo de operaciones, la simulación ha de ser descartada, con carácter previo, a la consideración del fraude de ley, y no al revés, como a veces se preconiza. Tampoco puede hablarse de una ‘interpretación económica’ pues es evidente que entre el punto de partida (existencias) y el de llegada (activo fijo) se ha producido una mutación jurídica que con independencia de la ausencia de justificación ha sido consciente y voluntariamente buscada y ocultada.

Dicho todo lo anterior es indudable que la operación sólo pudo ser llevada a cabo por la concurrencia de medios personales y materiales que la posibilitaran.

En primer lugar, la identificación de los administrados de una y otra entidad. Es verdad que la identidad no es total, pero es claro que las mínimas diferencias personales son irrelevantes tanto en términos cuantitativos como cualitativos a la hora de adoptar decisiones.

En segundo lugar, los medios materiales empleados son, básicamente, los de la entidad originaria.

Precisamente por ello, la realidad de la edificación tuvo que ser llevada a cabo por la entidad originaria, así como las licencias de obras, contratos de prestación de servicios y todas las actividades necesarias de apoyo a la gestión.

Otro tanto cabe decir de los estudios de viabilidad que fueron realizados en fecha muy anterior a la creación de la entidad Altos de Madrid. Idéntica conclusión ha de obtenerse

211. Véase STS de 22 de junio 2016, RC. núm. 3176/2014, en <http://www.poderjudicial.es/search/AN/openCDocument/47c54a4d73e1a196edebf95c01daaaa8d48c5768fe3c470b>.

del hecho de que la venta de viviendas fue iniciada por la entidad originaria con anterioridad a la creación de las segundas entidades y que, en definitiva, demuestra que todas las actividades posteriores de las entidades creadas son inexistentes y sólo han servido para propiciar, facilitar y conseguir la transmutación de las ‘existencias’ en ‘activo fijo’ tras un complejo negocio aparentemente lícito pero que produce un efecto intrínsecamente contrario al admitido ordenamiento jurídico” (p. 11).

– *Compras apalancadas intra-grupo.*

En este subapartado abordaremos en primer lugar las cuestiones relevantes para la jurisprudencia que contienen las sentencias que condenan las *compras apalancadas intra-grupo*, una vez probado que se habían empleado para erosionar las bases imponibles españolas del grupo mediante la deducción de gastos tributarios. Entre tales cuestiones se hallan:

- la prueba de la existencia de motivos económicos válidos y distintos del ahorro fiscal, que resultará concluyente para examinar su evolución de estos casos;
- las implicaciones para las normas anti-elusión de problemas ajenos a su aplicación, pero con efectos muy importantes sobre ésta como la concreción de los límites del principio de confianza legítima, cuando se debate si es posible declarar en fraude de ley una operación por sus efectos en ejercicios posteriores pese a que la Administración Tributaria hubiera comprobado el periodo o ejercicio en el que se efectuó el negocio sin cuestionar éste o inclusive aceptando su corrección;
- el alcance de la prescripción de la Administración Tributaria en relación con las facultades de comprobación y calificación. Se planteará en los tribunales españoles si, una vez prescrito el derecho de la Administración a liquidar, ésta puede declarar que un negocio ha sido realizado en fraude, aunque esta solo tenga efectos sobre las consecuencias del negocio en periodos o ejercicios posteriores.

En segundo lugar, nos centraremos en las sentencias que, por primera vez, son favorables al contribuyente, pese a que las operaciones se han producido en el contexto de las compras apalancadas *intra-grupo*.

Como hemos recordado al abordar la creación de las ETVE en España²¹², en el marco de las circunstancias que favorecen e incluso propician el comportamiento abusivo dentro de la elusión, en 2004 la Inspección de los Tributos había decidido considerar que las organizaciones basadas en adquisiciones *intra-grupo* apalancadas estaban realizadas en fraude de ley.

Esta posición de la Administración implicaba el rechazo de la deducción de los gastos financieros y de la amortización en su caso del fondo de comercio financiero resultante de la adquisición, pero hasta 2012 nuestra normativa tributaria siguió permitiendo la deducción de todos los gastos financieros y la amortización del fondo de comercio financiero que incentivaba potenciales planificaciones tributarias.

212. Véase Delgado Pacheco (2017).

La modificación normativa incluida en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, que contiene medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, tenía entre sus fines la corrección de la esta situación estado tributario para evitar las reorganizaciones abusivas, añadiendo el contenido de una nueva norma con la incorporación del apartado h), dentro del número 1 del artículo 14 del TRLIS, que ahora se halla en el artículo 15, apartado h) de la vigente LIS. Según ésta no son deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones, como ocurrirá en las sentencias a las que nos referiremos en el siguiente subepígrafe.

El criterio de la Administración fue aplicar el artículo 24 de la LGT 1963, incluyendo las regularizaciones del impuesto sobre sociedades de periodos impositivos posteriores, porque consideró que la fecha de referencia para aplicar la figura anti-elusiva de fraude de ley era la de la adquisición *intra-grupo*, pese a que el componente abusivo de la operación produjese posteriormente el rechazo de gastos en el impuesto sobre sociedades. Además, conviene traer a colación que el apartado tercero, de la disposición transitoria tercera de la LGT de 2003, prevé los artículos 15 y 159 se apliquen en el caso de actos o negocios realizados a partir del 1 de julio de 2004. Por ello, todos acontecidos con anterioridad están bajo el contenido del artículo 24 de la LGT 1963.

Como se ha dicho líneas atrás, entre las cuestiones planteadas por este grupo de sentencias se halla la relativa a probar que existen motivos económicos distintos del ahorro fiscal que son válidos, porque esta verificación resultaría determinante en la evolución de la jurisprudencia. Esta se produjo a instancias de la Resolución del TEAC de 1 de junio de 2010 en la que se recogía una reclamación interpuesta.

En ella, tras un historial de sentencias en las que se confirmaban los actos de la Administración Tributaria relativos a la declaración de fraude de ley y sus correspondientes liquidaciones²¹³, que llevaron al Tribunal a construir un argumentario al respecto, éste indicó²¹⁴ que la operación de la adquisición era tributariamente válida.

Veamos ambas cuestiones.

En primer lugar, el argumentario incluía las siguientes consideraciones:

- i) El concepto tributario de fraude de ley y el del artículo 6.4 del Código civil se postulan de la misma naturaleza. Además, en línea con la SAN de 7 de

213. Las resoluciones con mayor repercusión fueron las de 17 de mayo de 2007, 25 de junio de 2009 (00/656/2007), 8 de octubre de 2009 (00/7082/2008), 22 de octubre de 2009, 14 de julio de 2010 y 26 de julio de 2010.

214. En el fundamento jurídico vigésimo de su resolución.

noviembre de 2006 el fraude de ley coincide con la noción de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, así como con la ordenanza tributaria alemana y con la doctrina de la sustancia económica²¹⁵.

- ii) Las consideraciones realizadas por la STS de 15 de julio de 2002 de la Sala de lo Penal y con las del Tribunal Constitucional en su Sentencia 120/2005, de 10 de mayo de 2005.
- iii) La artificialidad del negocio y el rodeo de la norma constituyen las características principales del fraude de ley, porque llevan al quebrantamiento del ordenamiento jurídico en su conjunto y del contenido del artículo 31 de la Constitución española que manda contribuir cada uno de acuerdo con su capacidad económica.
- iv) La verificación del fraude de ley no requiere que la Administración Tributaria fundamente y pruebe el fin del contribuyente. Basta con acreditar o probar el comportamiento elusivo, inclusive a través de indicios sobre las características del negocio.
- v) El fraude de ley puede darse también en otros elementos de la obligación tributaria que sean distintos del hecho imponible.
- vi) La artificialidad es una nota esencial de las operaciones controvertidas de compras *intra-grupo* apalancadas. Ésta es el producto de la instrumentación de las operaciones, generalmente mediante la combinación de compraventa con aportación, para evitar la aplicación de la norma de subcapitalización. Además, el centro financiero o la entidad prestamista del grupo está ubicada en un Estado o jurisdicción con baja tributación que se aprovecha para la consolidación tributaria.
- vii) Por último, en el fraude de ley las operaciones no tienen acreditada ni su sustancia ni su justificación económica.

Respecto de la Resolución de 1 de junio de 2010, el TEAC concluyó que se trataba de la adquisición por una compañía operativa, con domicilio tributario en España desde hacía muchos años, de otra también operativa y residente tributariamente en Portugal, que se había realizado de manera directa, sin rodeos, sin artificios ni encadenando operaciones.

En consecuencia, la operación de la adquisición directa implicaba que la compra no se había realizado ni por medio de una entidad *holding* ni a través de otra creada *ad hoc*, sino por medio de una entidad operativa que no se aprovechaba de las ventajas de la consolidación tributaria. Además, el TEAC entendió válidas y por lo tanto probadas las razones que fundamentaban la adquisición, la cual estaba en el origen de la declaración de fraude de ley²¹⁶.

215. Recordemos que se trata de una doctrina de la legislación tributaria de los EE.UU. de Norteamérica, por la que una transacción será válida si y solo si tiene un propósito sustancial, reduce las obligaciones tributarias y muestra además un efecto económico adicional al tributario.

216. En el fundamento jurídico vigesimoprimer de la resolución.

Estas razones se apoyaban en la existencia de un informe previo a la adquisición y en dos dictámenes periciales que testificaban que se cumplían los objetivos de la reorganización.

Tres años después, la SAN de 7 de febrero de 2013 (recurso núm. 172/2010) hace suyo el planteamiento del posible fraude de ley en estas operaciones cuando indica en el sexto fundamento de derecho que “(...) se ha tratado de disminuir la carga impositiva acudiendo a unos mecanismos artificiosos, cuya complejidad nos lleva a la convicción de que carece de un sustento organizativo o empresarial eficaz, es decir, de un motivo económico convincente desde la perspectiva estructural de las sociedades implicadas”. Posición que ya centra la discusión en la justificación económica de las operacionales.

Además, la sentencia no atiende los argumentos de la recurrente porque la declaración de fraude de ley ha de contemplar el conjunto de las operaciones, no si cada operación por sí misma y por separado se corresponde formalmente con figuras contractuales mercantiles y operaciones empresariales concretas. Lo relevante son sus consecuencias en el contexto general del continuo en el que se van desarrollando las operaciones, porque éste es el que les confiere sentido como unidad tributaria; la complejidad operativa solo se percibe cuando son vistas en su conjunto. El todo muestra propiedades que no presentan las partes por separado.

La AN defiende que la aplicación de las normas sobre precios de transferencia y la vulneración de la norma sobre subcapitalización no pueden fundamentar el acuerdo declarativo de fraude de ley ni la regularización que se ha realizado porque:

“(...) Lo que se está cuestionando no es la validez o legalidad de cada una de las transacciones o pasos realizados, sino todo el entramado de operaciones, sobre el fundamento de considerar que las transmisiones de participaciones entre empresas del grupo y con financiación de empresas del grupo no presentan un contenido económico real sino que tienen como motivo único el fiscal de reducción de la base imponible; por ello esas necesidades de financiación no son tales. Se han articulado las operaciones de trasvases de participaciones intragrupo para provocar una aparente necesidad de financiación, Por eso no se juzga si cada una de las operaciones individualmente consideradas que se han descrito responden o no a precios de mercado” (FD 8.º).

En consecuencia, la AN también afronta en su sentencia la potencial vulneración del Derecho de la Unión Europea y del Convenio de Doble Imposición que podría ser aplicado.

La segunda cuestión importante, la de los efectos del principio de confianza legítima en la aplicación de la normativa tributaria, se planteó en el marco del debate de si era posible declarar en fraude de ley una operación por sus efectos en ejercicios posteriores, pese a que la Administración Tributaria hubiera comprobado previamente el periodo o ejercicio en el que se efectuó el negocio sin cuestionarlo o inclusive aceptando su corrección.

A este respecto, la SAN de 24 de julio de 2012 (recurso núm. 284/2009), validada en la STS de 4 de noviembre de 2013 (RC. núm. 3262/2012)²¹⁷, concluye fallando que:

217. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-478961918>.

“No ha lugar al recurso de casación 3262/12, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 24 de julio de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 284/09, que confirmamos en sus propios términos”.

Además, en los antecedentes de hecho indica que:

“La Sala, podemos adelantarle, comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos –el acuerdo que declara el fraude de ley, las liquidaciones que traen causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos– por directa aplicación de la doctrina de los actos propios, conforme a la cual no es legítimo venir contra los actos propios, expresión de una voluntad inequívocamente manifestada y que se considera conforme a Derecho, contradiciéndolos con otros posteriores sin dar satisfacción suficiente acerca del cambio de criterio producido. Dicho principio, condensado en el viejo aforismo *venire contra factum proprium non valet*, no es sino una concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima y, desde luego, obliga a la Administración pública, que está, debe estar, al servicio de los ciudadanos, no en contra de ellos, y sirve, debe servir, con objetividad, los intereses generales, no los intereses particulares de la Administración en tanto que organización (art. 103 CE)”.

En síntesis,

“La Administración Tributaria tuvo por lícitos esos contratos y por deducibles los gastos financieros derivados de los mismos, a través de actos concluyentes e inequívocos, por lo que no estaba en su mano después, sin cambio alguno de circunstancias, considerar aquellos pactos concluidos en fraude de ley y negar el carácter de deducibles a los consiguientes gastos financieros. Y no hubo cambio de circunstancias porque, no puede considerarse revelador de ese fraude el ejercicio de un derecho reconocido en el ordenamiento jurídico, cuál es el de optar más tarde por la declaración en régimen consolidado, en cuanto grupo de empresas; tampoco puede otorgarse ese carácter a actos posteriores realizados en ejercicios distintos, que quedan fuera del ámbito objetivo de la ulterior declaración de fraude de ley, puesto que ésta afecta a los contratos celebrados anteriormente, sin que pueda reconocerse a aquellos actos posteriores la capacidad de transformar en fraudulentos negocios jurídicos que en ejercicios previos, correspondientes al tiempo en que se llevaron a cabo, no se consideraron tales. Se desestima la casación”.

Por todo ello, no es legítimo declarar en fraude de ley una operación por sus efectos en ejercicios posteriores, cuando la Administración Tributaria ha verificado el ejercicio en el que tuvo lugar el negocio aceptándolo o no cuestionándolo.

La doctrina jurisprudencial de la STS de 4 de noviembre de 2013 (caso Ebromyl)²¹⁸ sobre el alcance del principio de confianza legítima, será confirmada en otras sentencias posteriores, de la que solo la referida a la sentencia del TSJ del País Vasco de 2 de mayo de 2011 (RC núm. 876/2009) versará sobre un caso de fraude de ley en la constitución de una entidad *holding* para alcanzar el umbral del 5 por 100 de participación;

218. Véase https://supremo.vlex.es/vid/-478961918#section_4.

las demás serán ajenas a estos casos. Así la STS de fecha 6 de marzo de 2014 (RC. núm. 2171/2012)²¹⁹ o la de 8 de junio de 2015 (RC. núm. 1307/2014)²²⁰.

Respecto de la tercera cuestión relevante, la centrada en el alcance de la prescripción de la Administración Tributaria, en relación con sus facultades de comprobación y calificación, las sentencias de la AN de 26 de enero de 2011 (RC núm. 316/2007) y de 24 de enero de 2013 (recurso núm. 440/2009), respectivamente, esta última confirmada por STS de 4 de julio de 2014 (RC. núm. 581/2013)²²¹, defienden la prescripción impositiva, es decir, impedir la prescripción una vez prescrito el derecho de la Administración a liquidar: no puede declarar que un negocio ha sido realizado en fraude, aunque esta solo tenga efectos sobre las consecuencias del negocio en periodos o ejercicios posteriores.

No obstante, a partir de la STS de 5 de febrero de 2015 (RC. núm. 4075/2013)²²², esta doctrina será desatendida en otras sentencias de casos de compras apalancadas, pero los elementos introducidos y la discusión desarrollada terminan produciendo dos modificaciones legales importantes: una en el Impuesto de Sociedades y la otra en la LGT.

La primera asienta la facultad de la Administración a la hora de poder cuestionar o recalificar operaciones realizadas en periodos prescritos, pero con efectos en periodos no prescritos. Lo hace en el artículo 120.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para posibilitar la comprobación de bases o deducciones procedentes de ejercicios prescritos. La segunda, con este mismo objetivo, incorpora un nuevo artículo, el 66 bis, a la LGT de 2003 y modifica el artículo 115 (Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de Modificación Parcial de la LGT).

2.3.3.2.4. Los motivos económicos válidos. La cuestión jurisprudencial básica

En la STS de 5 de febrero de 2015 (RC. núm. 4075/2013)²²³ el Alto Tribunal aborda dos cuestiones decisivas sobre la prescripción y respecto de la existencia de motivos económicos válidos distintos del ahorro tributario, que es el elemento central del fraude de ley, al fallar sobre la SAN de 21 de noviembre de 2013 (recurso núm. 325/2010) estimando el recurso de casación del Abogado del Estado sobre la prescripción.

A esta STS le seguirán casi de inmediato otras dos en la misma línea y referidas al mismo caso con fecha de 9 de febrero de 2015 (RC. núm. 3971/2013²²⁴ y 188/2014²²⁵,

219. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a196b9732baea8868a0224eaf5e863ee34b3>.

220. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/575807102>.

221. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-520651202>.

222. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/563116714>.

223. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/563116714>.

224. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/560896114>.

225. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/560896094>.

respectivamente) y después otras como las de 12 de febrero de 2015 (RC. núm. 184/2014)²²⁶, 23 de marzo de 2015 (RC. núm. 682/2014)²²⁷, 16 de marzo de 2016 (RC. núm. 3162/2014)²²⁸ y 22 de diciembre de 2016 (RC. núm. 3421/2015)²²⁹ que mantienen la misma línea y coherencia argumental. En cambio, no ocurre así con la de 19 de julio de 2016 (RC. núm. 2553/2015)²³⁰ en donde ante la solicitud de fraude de ley de la Administración el TS falla simulación.

En ellas se pone de manifiesto (i) la concordancia entre al menos la mayoría de los miembros del TS y la Administración Tributaria a la hora de (a) valorar la finalidad tributaria de las reestructuraciones empresariales en al análisis de la artificiosidad del comportamiento abusivo en contexto de la elusión, porque entienden que lo que se discute no es si aplican adecuadamente la normativa sobre la subcapitalización o los precios de transferencia sino la existencia de fraude de ley en el conjunto de las operaciones; (b) enfatizar razones estrictamente económicas, la ausencia de discriminación y el fin de los convenios de doble imposición desde la perspectiva de las recomendaciones del plan BEPS; (ii) la actuación del TS en línea con la respuesta del plan BEPS de la OCDE y el G8 frente a las operaciones centradas en la erosión y transferencia de beneficios.

Respecto de la primera cuestión abordada en la STS de 5 de febrero de 2015 (RC. núm. 4075/2013), la Sala se aparta de la doctrina defendida en la de 4 de julio de 2014 (RC. núm. 581/2013)²³¹, sentenciando por mayoría²³² que se puedan declarar en fraude de ley operaciones que se han realizado en ejercicios ya prescritos.

Por lo que respecta a la segunda, la existencia de motivos económicos válidos, el TS desestimó el recurso de la entidad y confirmó la resolución del TEAC indicando, en su sexto fundamento de derecho, que no se cuestionaba la reestructuración empresarial ni se dudaba del valor de las acciones de las sociedades adquiridas, porque lo que se sentencía es que no se pueden equiparar los movimientos financieros o flujos *intra-grupo* con reorganizaciones empresariales ni con inversiones que conlleven un crecimiento real de la economía o una reducción de costes que sea contrastable²³³.

Además, afirma con contundencia que una vez verificado que el endeudamiento contraído para realizar las operaciones *intra-grupo* conlleva reducciones tan

226. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/560898522>.

227. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/564647154>.

228. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/631962249>.

229. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openDocument/dd282b2fe49c8f4f>.

230. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/7743266/Impuesto/20160726>.

231. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-520651202>.

232. Al voto particular que ya acompañaba la sentencia se añade ahora otro en línea con el previo que argumenta y defiende opiniones contrarias a que la Administración Tributaria pueda declarar realizado en fraude de ley un negocio celebrado en un periodo o ejercicio para el que ha prescrito el derecho a liquidar de la Administración.

233. La constatación del fraude de ley requiere analizar el propósito del conjunto de las operaciones realizadas, atendiendo en cada caso las circunstancias concurrentes.

significativas de la tributación, entonces “(...) rechazar esas meras recolocaciones sin sustrato económico probado no supone en modo alguno poner en tela de juicio la libertad de empresa, sino deducir las consecuencias lógicas de unos hechos”.

Por otra parte, en el su sexto fundamento de derecho dice textualmente que:

“Se llevan a cabo una serie de operaciones: interposición de una sociedad holding, compra-venta de acciones y préstamo, todas ellas reales y lícitas, pero cuando todas esas operaciones, en su conjunto consideradas, no responden a una lógica empresarial, pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal obtenida, la finalidad elusoria resulta evidente.

El conjunto de operaciones, sin suponer una violación directa del ordenamiento jurídico, ha constituido un rodeo que buscaba crear artificiosamente las condiciones de aplicación de unas normas (deducibilidad de intereses, consolidación fiscal, etc.) merced a las que conseguir la reducción de la carga fiscal, pero violando su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a las sociedades operativas).

No puede considerarse como no probado el propósito elusivo de la reestructuración llevada a cabo, porque lo cierto es que, ante la ausencia de cualquier otra motivación económica válida para tal reestructuración, lo único que la justifica es precisamente la reducción de la carga fiscal de las dos sociedades operativas españolas. La reestructuración presenta como resultado patente un más que apreciable endeudamiento de COTY SPAIN con su matriz holandesa cuya carga financiera no sólo vacía su base imponible, sino también la de las dos sociedades operativas al tributar éstas junto con su matriz en régimen de consolidación, régimen éste en el que la base imponible consolidada resulta del sumatorio de las bases imponibles individuales de los miembros del Grupo con las posteriores y preceptivas eliminaciones e incorporaciones.

En definitiva, se han creado a propósito las circunstancias necesarias para generar una importante carga financiera en el Grupo consolidado. Es perfectamente lícito endeudarse para adquirir algo; sin embargo, en el presente caso la relación causa-efecto se ha invertido: en realidad el objetivo no es adquirir y para ello se busca el endeudamiento, sino que, al revés, la finalidad es endeudar a la holding interpuesta al efecto para provocar el devengo intragrupo de unos intereses que reduzcan la carga tributaria de las dos sociedades operativas”.

En relación con las sentencias del STS de 9 de febrero de 2015 (RC. núm. 3971/2013²³⁴ y 188/2014²³⁵) la entidad recurrente alegó trato desigual debido a la existencia de operaciones comparables que no habían sido consideradas en fraude de ley, así como una potencial vulneración del convenio de doble imposición. En ambas el TS falla contra la recurrente.

En relación con el trato desigual en la aplicación de estas normas “anti-abuso”, la sentencia será coherente con BEPS indicando que el respeto de un convenio no puede

234. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/560896114>.

235. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/560896094>.

conllevar el amparo de la situación de incumplimiento, salvo cuando los Estados así lo hubieran considerado y acordado expresamente.

Además, la STS recordó que la diferencia entre las operaciones de la recurrente y las que alegó para argumentar el potencial agravio no estaba en la residencia de la entidad adquirida (trato desigual por residir o no en España), como se invocó para señalar que esta posición se oponía al Derecho de la Unión, porque sus gastos financieros se rechazaban por abusivos (se constataba una gran diferencia en las cuantías de las cantidades entre ambos casos), hecho que si tenía una interpretación en las normas anti-elusión y en el propio Derecho de la Unión Europea de acuerdo con la necesidad que éstos subrayan de luchar contra los comportamientos abusivos en el contexto de la elusión tributaria.

Así, en su séptimo fundamento de derecho, en respuesta al recurso 3971/2013²³⁶, dice textualmente que:

“(…) una de las mayores preocupaciones en el seno de la OCDE, reflejada en el BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) *Action Plan*, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, habiéndolo reconocido también el legislador español ante el nuevo tratamiento de la deducción de los gastos financieros en los grupos de sociedades dado por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo. Efectivamente lo que buscó y provocó la matriz holandesa a través de préstamo concedido a la filial española para financiar la compra de participaciones, fue erosionar su base imponible, incrementando su pasivo, al mismo tiempo que trasladaba los intereses y los beneficios a otro país de baja, o en este caso nula tributación, sin otra razón económica o empresarial que lo justificara (...) en cuanto al abuso de derecho, detrás de la operación de financiación y compra venta de las acciones de GEEE no existe ningún motivo económico válido que justifique el préstamo y la adquisición de las acciones por parte de GEPESA, por todas las razones apuntadas por la Sala de instancia en la sentencia recurrida. Por consiguiente, contrariamente a lo que sucedía en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schwepps (asunto C-196/04), la operación enjuiciada en el presente recurso carecía de una auténtica sustancia económica, siendo la finalidad fiscal la única destacable”.

En relación con la potencial vulneración del convenio de doble imposición alegada, el TS indica que la eficacia de los principios básicos de la tributación, recogidos en el artículo 31 de la Constitución española, no puede ser desplazada por la aplicación e interpretación de los Tratados internacionales. Los convenios no pueden convertirse en instrumentos para legitimar comportamientos elusivos fuera del marco de la economía de opción legítima, tal como la entiende el TS.

En el segundo grupo de sentencias del TS aludidas, las que van desde el 12 de febrero de 2015 (RC. núm. 184/2014)²³⁷ hasta el 22 de diciembre de 2016 (RC. núm.

236. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openCDocument/47c54a4d73e1a19680ae749ee14dc70a6b6175841b32b7a5>.

237. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/560898522>.

3421/2015)²³⁸, excepto en la de 19 de julio de 2016 (RC. núm. 2553/2015)²³⁹, se abunda en la convergencia de planteamientos entre la Administración Tributaria y el Alto tribunal frente a las ventajas tributarias pretendidas mediante artificios por las entidades empresariales, al seguir ambos el camino delimitado por las tres primeras, es decir, las falladas en febrero de 2015.

Así, en el séptimo fundamento de derecho de la STS de 16 de marzo de 2016 (RC. núm. 3162/2014)²⁴⁰ el Alto tribunal indica que el propósito de las operaciones no era otra que producir gastos tributarios deducibles que pudieran equilibrar las rentas por dividendos y en el octavo se rechaza la exposición y argumentación de la declaración de fraude de ley porque la entidad demandante:

“(…) no ha ofrecido una justificación económica suficiente de la operación de compraventa de sociedades y financiación de las mismas, las cuales merecen el calificativo de artificiosas, pues salvo la finalidad fiscal pretendida carece de sentido empresarial global la constitución de un holding en España, los flujos de fondos intragrupo y el endeudamiento de la sociedad española (…). No se trata, pues, de negar la realidad de las operaciones realizadas, tanto las de compra, como las de préstamo, pero sí de que dichas operaciones respondieran a una real actividad económica, que no ha quedado demostrada. De ahí la artificiosidad, pues la única finalidad de las mismas solo pudo ser la fiscal (…). En fin, no puede afirmarse que la conclusión alcanzada en función de las circunstancias concurrentes sea contraria al Derecho Comunitario, pues no se cuestiona la deducibilidad de los gastos por la circunstancia de que la matriz del grupo sea una sociedad no residente, sino, insistimos una vez más, por no responder la operación a una verdadera finalidad económico-empresarial, que afecta a una entidad residente, sin que pueda hablarse por tanto, de discriminación a no residentes, ni de vulneración de los Convenios de doble imposición”.

Por último, en la STS de 22 de diciembre de 2016 (RC. núm. 3421/2015)²⁴¹ también se precisa con claridad la doctrina jurisprudencial cuando en su cuarto fundamento de derecho, al hilo de la exposición del Abogado del Estado, la Sala indica que:

“(…) no se trata de determinar qué negocio alternativo usual o común debió ser empleado por el contribuyente para la constitución de la estructura holding una vez que hubiera adoptado la matriz la decisión de reorganizar el grupo, como parece requerir el recurso, sino de ofrecer una explicación racional mínimamente verosímil de que la finalidad de las operaciones no era precisamente la de frustrar el resultado tributario impuesto por la norma aplicable. No es tanto pues, como parece exigir el recurso, que la obtención de ventajas tributarias condicione la realización de operaciones, como que la realización de operaciones con ese exclusivo fin no puede evitar la aplicación de las normas tributarias imperativas.

No cabe olvidar que el efecto del fraude de ley no es impedir el acto realizado al amparo del texto de una norma de cobertura, sino no impedir la aplicación de la norma que se ha tratado de eludir.

238. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openDocument/dd282b2fe49c8f4f>.

239. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/645934225>.

240. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/631962249>.

241. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openDocument/dd282b2fe49c8f4f>.

Nada se prohíbe, pero no deja de aplicarse la norma imperativa que grava la renta de las sociedades.

En resumen, cuando todas estas operaciones, en su conjunto consideradas, no responden a una lógica empresarial pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal, la finalidad elusoria resulta evidente, pudiendo tenerse por probada la existencia de un propósito elusorio del impuesto que es otro de los requisitos constitutivos del fraude de ley”.

Como ya hemos indicado, en la STS de 19 de julio de 2016 (RC. núm. 2553/2015; caso *Sara Lee Southern Europe*)²⁴² el Alto tribunal falla la existencia de negocio simulado donde la Administración había solicitado fraude de ley, tras recurrir ésta el fallo de la SAN de 25 de junio de 2015 (recurso núm. 192/2012) que había estimado el recurso de la entidad en base a la prescripción apreciada por la duración del procedimiento de inspección.

El expediente administrativo se inició por la Inspección tributaria en julio de 2007 y concluye en abril de 2010, tras la firma del Acta con la propuesta de liquidación en noviembre de 2009. De los 861 que duró el proceso tan solo 37 correspondieron a trabajo efectivo de la Administración.

Desde los resultados del análisis de la Administración, la reorganización fue realmente un movimiento *intra-grupo* de las participaciones de la sociedad. Mediante éste la empresa española adquirió las de otras sociedades, entre las que estaba otra del mismo grupo con domicilio tributario en España, de las que era titular, a su vez, la empresa con sede tributaria en Holanda y a la que se le hace la compra. La entidad tampoco alegó razones fundamentadas sobre la asunción de los pasivos financieros.

Respecto de los gastos financieros generados por el proceso de reorganización, realizado combinando la compra de los títulos financiados por otra empresa del grupo *holding* con aportaciones no dinerarias mediante ampliaciones de capital. En este contexto, la Administración no halló pruebas documentadas que justificaran que la reorganización requiriese los importantes gastos financieros derivados del cambio de titularidad, ocasionados por el préstamo, cuando, como ha ocurrido en otros casos ya citados, ésta pudo haberse realizado a través de ampliaciones de capital, es decir, sin costes.

En su fallo la AN resolvió en base a la jurisprudencia del TS sobre dilaciones no imputables a la Administración, siguiendo la STS de 19 de abril de 2012 (RC. núm. 541/2012)²⁴³ en la que se presenta la jurisprudencia que también se aplicará en la STS de 27 de junio de 2012 (recurso de casación núm. 6555/2009)²⁴⁴ y en la STS de 28 de septiembre de 2012 (recurso de casación núm. 838/2010)²⁴⁵. Entendió que no se había

242. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/645934225>.

243. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openDocument/b4ceb73dda8dbfdf>.

244. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-388476352>.

245. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/404013466>.

producido demora en las actuaciones inspectoras porque la Inspección tributaria había realizado su trabajo de modo ininterrumpido, como mostraban las diligencias sobre sus actuaciones.

La empresa recurrió este fallo de la AN. Su recurso fue desestimado por el TS que calificó las operaciones como negocio simulado, el cual enmarcó no solo dentro del significado legal de las actividades que se juzgaban sino también de la moral, como se analiza en el apartado correspondiente del subepígrafe que destinamos a la discusión de los resultados de la jurisprudencia del TS sobre el comportamiento elusivo y abusivo.

Tras las consideraciones de orden moral referidas, la sentencia se centra en el fallo de negocio fraudulento subrayando que enmascara la realidad porque su propósito real es la elusión de las bases liquidables. Además, a juicio del TS, el calificativo “fraudulento” que ha utilizado para el negocio es benigno porque (i) no llega a poder entender cómo es posible que, tras todas las operaciones supuestamente realizadas porque eran necesarias, la estructura esencial del grupo no haya cambiado respecto de la inicial; (ii) “el préstamo inicial, ha sido deshecho cuando la ventaja tributaria que con estas operaciones se pretendía fue eliminada”.

Por todo esto entiende que “habrá de convenirse que la actividad elusiva, pese haber sido ocultada, es manifiesta”.

En consecuencia, en su décimo fundamento de derecho, concluye que “el motivo por el que se anula es el de que los negocios celebrados carecen de ‘causa’ y estos negocios, aunque se hayan celebrado con todos los requisitos y formalidades legales extrínsecas no pueden tenerse por válidos”. Razón por la cual, en el decimotercero fundamento de derecho, expresa su disconformidad con la figura propuesta por la Inspección tributaria al indicar su “sorpresa por haber acudido la Administración Tributaria al procedimiento de fraude de ley en un asunto de las características del que se decide”. Abundando en su desconcierto, al hilo del carácter sorpresivo de la figura propuesta en el expediente administrativo, del modo que sigue:

“Nuestra extrañeza radica en el hecho de que en los innumerables asuntos que hemos resuelto, semejantes al que ahora se decide, la Administración ha optado por un mecanismo de pura y sencilla regularización no sujeta a las limitaciones sustantivas (sanciones) y procedimentales que este procedimiento de fraude de ley comporta.

Nuestra sorpresa radica en el mecanismo claramente favorable al recurrente que la Administración ha utilizado, lo que no sucede en supuestos sustancialmente análogos al que ahora se decide”.

La STS de 31 de mayo de 2016 (RC. núm. 58/2015; caso Peugeot Citroën Automóviles de España, S. A.)²⁴⁶ es singular porque, pese a tratarse de operaciones similares a las de las compras *intra-grupo* apalancadas, no aplica ninguna norma anti-elusión, se falla de modo distinto, es decir, en línea con la STS del caso BICC, de 18 de julio de

246. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/642271413>.

2012 (RC. núm. 3779/2009)²⁴⁷ y con la Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2015 (05110/2012/00)²⁴⁸.

La STS es una muestra más de que la jurisprudencia sobre los casos propios del sistema tributario se corresponde más con opiniones fundamentadas en razonamientos personales compartidos por la mayoría o la totalidad de los expertos de un grupo (jueces del TS) frente a otro (jueces de la AN) u otro de técnicos (inspectores tributarios) que en un procedimiento estandarizado que conduzca a fallos similares ante circunstancias y comportamientos elusivo-abusivos análogos. ¿Puede hablarse en estos casos de fiabilidad *Inter jueces* cuando los jueces del mismo grupo discrepan de sí mismos ante casos similares?

El fallo del TS fue el siguiente:

“1.- Estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto por Peugeot Citroën Automóviles de España, SA, contra la sentencia de 11 de diciembre de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, que se anula en lo que afecta a los ejercicios 2002 a 2004, que se declaran prescritos, y en lo que se refiere al rechazo de la deducibilidad fiscal de la provisión de cartera dotada en relación con el deterioro del valor experimentado por su participación en su filial argentina. 2.- Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la referida entidad contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de junio de 2011, que se anula en cuanto afecta a las sanciones, al ratificar en este particular la sentencia de instancia, y en cuanto incide en las liquidaciones, con el alcance antes reseñado 3.- Desestimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, con imposición de costas a la Administración recurrente con el límite máximo de 2000 euros” (p. 13).

Este caso la revisión realizada por la Inspección de los Tributos llegó a la conclusión de que no se podía aceptar la deducibilidad de la provisión realizada por Peugeot en España. Descartó que las operaciones hubieran sido realizadas en fraude de ley y que fueran simuladas (no se negó su realidad). Pero proponía regularizarlas, a efectos tributarios según su resultado global, porque entendió que cumplían los requisitos para ser ubicadas dentro de los problemas tributarios generados por los precios de transferencia. Por esta última razón, siguiendo las orientaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)²⁴⁹, aplicó el artículo 9.º del Convenio de Doble Imposición entre Argentina y España.

Asimismo, la Inspección de los Tributos, fundamentó su calificación en la valoración de la filial argentina que realizaron sus inspectores en el momento de la compra, siguiendo el procedimiento correspondiente al valor contable neto, según el cual la filial carecía de valor real.

247. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-395382886>.

248. Véase <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-teac-5110-2012-00-00-05-11-2015-1434928>.

249. Según estas directrices de la OCDE, una operación entre partes vinculadas o empresas asociadas puede no tenerse en cuenta (llegar a ser desconocida) e ignorarse sus efectos si se prueba que se ha realizado en circunstancias que la hubiesen hecho inconcebible entre partes independientes.

La AN en Sentencia de 11 de diciembre de 2014 (recurso núm. 317/2011) refrendó la propuesta contenida en el expediente de la Administración, tanto en su interpretación de las orientaciones de la OCDE, porque estimó que las empresas cedentes cobraron créditos que serían inconcebibles si el negocio se hubiese realizado entre partes independientes, como respecto del dictamen pericial aportado por la parte recurrente y fundamentado en el método de descuento de flujos de caja esperados.

Por todo ello la Sala de instancia avaló la propuesta de la inspección tributaria de una regularización, basada en las normas sobre operaciones vinculadas en el contexto de los precios de transferencia.

Los efectos de la falta de un protocolo de actuación para evaluar el grado de cumplimiento de las notas esenciales que definen las categorías tributarias contenidas en las normas anti-elusión, así respecto de los límites entre ellas, se ponen de manifiesto una vez más en esta STS.

Así, en el noveno fundamento de derecho de la STS, señala un problema estrictamente propio de la inexistencia de procedimiento protocolizado o de su cumplimiento durante el proceso de investigación:

“Los motivos deben ser estimados.

En relación con el sexto, en cuanto la Sala confirma un informe de valoración que no contempla ninguna de las metodologías contempladas en el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Dicho precepto facultaba a la Administración a valorar, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

Sin embargo, el acuerdo de valoración en lugar de motivar la determinación del valor de mercado de PCARG²⁵⁰, que era lo procedente, se limita a tener en cuenta el valor contable resultante de los estados financieros de PCARG a 31 de diciembre de 2000, minorado en todas las aportaciones que en ejercicios posteriores realizó la entidad, e incorporando incluso aportaciones ya realizadas por el anterior accionista.

De esta forma se despreocupa de verificar si existieron inversiones realizadas en el mercado de Argentina en el periodo 2000/2001 por otras empresas españolas, como así lo reconoció el autor de la valoración de la Administración en fase de prueba, al admitir que no se analizaron operaciones comparables.

En cualquier caso, y aunque se aceptara que no existían operaciones comparables, es lo cierto que el acuerdo de valoración no analizó tampoco si el valor de mercado de los activos era o no coincidente con el valor contable de los mismos, ni sigue ningún método de valoración de empresas en funcionamiento, con el fin de desvirtuar la metodología de valoración seguida por PWC.

250. PCARG = Peugeot Citroën Argentina, S. A.

Tampoco podemos aceptar el modo de proceder seguido para negar la deducibilidad de la provisión de cartera como consecuencia de la adquisición de los créditos comerciales que otras filiales tenían contra la compañía, en cuanto no acudió a los mecanismos legalmente previstos al efecto, si la conclusión era que la adquisición de los créditos comerciales no se hubiera realizado entre partes independientes.

Conviene recordar que la Inspección negó que el coste de adquisición de PCARG tras la compra de acciones en junio de 2001, pudiese verse incrementado en 2001 y 2002 en el importe de los créditos adquiridos a otras empresas del grupo, 196.802.200 euros durante los meses de noviembre y diciembre de 2001, y 43.423.000 euros, durante 2002, por considerar que la transacción no se habría realizado entre partes independientes.

Esta hipótesis plantea dos problemas, uno técnico y otro jurídico, cuya apreciación conjunta nos impide aceptarla.

Desde el punto de vista técnico, como informó el perito, resultaba inaceptable entender que los créditos carecían de valor de mercado, puesto que la realidad económica demuestra que, incluso en situaciones de aparente insolvencia existe un mercado activo para adquirir créditos aparentemente incobrables. Si los créditos adquiridos podían tener un valor de mercado, no cabe negárselo sin acreditar fehacientemente que no lo tenían.

Y, desde el punto de vista jurídico, no se podía prescindir de operaciones efectivamente realizadas entre partes vinculadas a las que cabía atribuir un valor de mercado, acudiendo sin más a la aplicación directa del artículo 9 del Convenio internacional para evitar la doble imposición entre España y Francia o entre España y Argentina, por lo que resultaba necesario en este caso para efectuar esa recalificación la aplicación de una cláusula general ‘anti-abuso’ interna”.

En consecuencia, la Sala afirma que si la base legal, por la que se ha optado para fundamentar la SAN referida, estuviera en el régimen de las operaciones vinculadas, artículo 16 de la LIS 1995, no siguió ninguno de los métodos de valoración previstos en dicho precepto. El acuerdo de valoración en lugar de motivar la determinación del valor de mercado de la entidad argentina se limitó al valor contable de sus estados financieros a 31 de diciembre del año 2000. No se compararon ambas valoraciones ni se procedió utilizando la metodología existente para valorar empresas en actividad (utilizado por el perito de parte).

En este último sentido la Sala entiende que, si la Administración sostiene que las operaciones se hubieran por partes independientes, no vinculadas, entonces debería haber aplicado las normas “anti-abuso” para ignorar las consecuencias tributarias del complejo negocial. No hacerlo así conduce a la nulidad de sus actos²⁵¹. Es el precio de

251. Cuestión planteada más claramente en la STS de 3 de julio de 2014 (RC. núm. 1512/2013; caso ABERTIS) sobre el litigio de la liquidación de impuestos de sociedades en régimen de consolidación tributaria y más concretamente sobre el supuesto uso inadecuado, por adelantado, de la reserva de revalorización que, por otra parte, es un asunto que se abordó ya en la STS de 1 de abril de 2013 (RC. núm. 51/2010), que el TS confirmará.

calificar utilizando una base legal distinta a la que permita la aplicación de las normas anti-elusión²⁵².

Pero, además, como ocurrió en el caso Colgate (STS de 20 de mayo de 2016; RC. núm. 2945/2014²⁵³), en este el TS también analiza las operaciones solo desde el marco de la legalidad. En cambio, en otras ocasiones no hace lo mismo como ocurre el caso BICC (STS Sentencia de 18 de julio de 2012; RC. núm. 3779/2009)²⁵⁴ o en el de Sara Lee (STS de 19 de julio de 2016; RC. núm. 2553/2015)²⁵⁵, lo que le lleva a diferir respecto de la Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2015 (núm. 05110/2012/00/00)²⁵⁶, en relación con el caso de una ETVE española, en la que este tribunal muestra su conformidad con la de la Administración que sostiene que este tipo de planificación tributaria es contraria al ordenamiento jurídico y no puede aceptar que se deduzcan los gastos financieros porque las operaciones en las que se presentan son ajenas a las razones económicas, es decir, no se habrían realizado si se hubiese tratado de partes independientes en un contexto de libre competencia.

En el caso BICC Cables, Energía y Comunicaciones, S.A., un negocio de adquisición apalancada de acciones en el seno del mismo grupo, el TS refrendó el rechazo de la deducción de los gastos financieros, basándose en el artículo 9 del Convenio de Doble Imposición con los Estados Unidos de Norteamérica y, en ausencia de una fundamentación razonada del negocio por parte de la entidad demanda, consideró que el propósito de los negocios simulados era la ventaja tributaria. Además, en el sexto fundamento de derecho dice:

“Asombra que en supuestos como éste la Administración no utilice, no ya el fraude, sino las facultades derivadas de los contratos simulados, que es, por lo antes razonado, la figura que cuadra a los hechos analizados y que es lo que suele hacerse cuando de ciudadanos se trata.

Ahora bien, el hecho de que la Administración no utilice por causas que desconocemos, y que resultan difíciles de comprender, las facultades más gravosas de que dispone, no puede impedir el uso de las facultades más livianas, el poder de calificación, que recogía el artículo 28.2 de la L.G.T. previgente, a fin de anular los efectos tributarios perjudiciales que de actuaciones como la analizada se deriva, además, naturalmente, de las que ofrecía el artículo noveno del Convenio, y cuya aplicación al asunto decidido no ofrece dudas.

Es decir, el no uso por la Administración de un procedimiento agravado, el simulatorio, no puede convertirse en una ventaja para el simulador”.

252. En la STS de 21 de febrero de 2017 (RC. núm. 2970/2015), se vuelve a decir que esta norma habilita para gravar las rentas derivadas del correspondiente ajuste, pero que ha de realizarse en línea con el sistema de fuentes interno, sin que la norma pueda sustituir las fuentes por otras ajenas a nuestro ordenamiento jurídico.

253. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/641272469>.

254. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-395382886>.

255. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/645934225>.

256. Véase <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-teac-5110-2012-00-00-05-11-2015-1434928>.

Por otra parte, en este caso, el TS aceptó la prescripción de varios ejercicios amparándose en el artículo 150 de la LGT y en la excesiva duración de la labor inspectora. En cambio, no aceptó que existieran dilaciones en la entrega de documentación, argumentando que no hubo pausa en el procedimiento y que el trabajo inspector se desarrolló dentro de la normalidad.

Por si estas paradojas fuesen pocas, en la STS de 21 de febrero de 2017 (recurso de casación núm. 2970/2015)²⁵⁷, se afirma en el sexto fundamento de derecho que dicha norma habilita para gravar las rentas derivadas del correspondiente ajuste, pero éste ha de efectuarse de acuerdo con el sistema de fuentes interno sin que aquella norma pueda sustituirlas por otras ajenas a nuestro ordenamiento jurídico:

“1.º) El artículo 9 del Convenio hispano-holandés (al tratarse de la valoración de mercado de operaciones vinculadas realizadas entre una entidad residente con una entidad residente en Holanda), permite el gravamen de los beneficios que una de las empresas –la residente en España– habría obtenido de no existir estas condiciones ajenas al mercado, por lo que pueden incluirse tales precios de mercado entre los beneficios y ser sometidos a imposición en consecuencia.

Sin embargo, la invocación al artículo 9 del Convenio con los Países Bajos supone un apoderamiento recíproco a ambos Estados signatarios para gravar las rentas como consecuencia del precedente ajuste que el Convenio habilita, pero con remisión al sistema de fuentes interno, sin que tal precepto sea idóneo para sustituir tales fuentes por otras ajenas a nuestro ordenamiento jurídico”. (p. 11).

La imprecisión de los límites, la falta de operacionalización, la variabilidad en la correspondencia entre el conjunto de las figuras legales tributarias y el de las categorías del comportamiento elusivo y abusivo (grupos de operaciones), es algo que no cabe esperar, en principio, si se habla de un sistema (en este caso el tributario).

Cuando debería esperar una aplicación o correspondencia, término a término, entre conjuntos de operaciones o comportamientos elusivos y categorías tributarias, esta no solo no se presenta, sino que lo que se produce y puede constatarse difiere de todo lo previo. Esto es lo que muestra el caso Peugeot: la aparente ausencia, al menos, de un trabajo riguroso, fundamentado y operacionalizado según corresponde a una disciplina científica, como requisito en el proceso de construcción de una norma y como paso previo a su aprobación para ser aplicada.

Los datos de la revisión de las sentencias, sobre el comportamiento elusivo y abusivo y los comportamientos juzgados, ponen de manifiesto todo lo contrario a lo que cabría esperar, con las consecuencias que de ello se derivan para los profesionales que han de defender a sus clientes, para la confianza de los clientes-contribuyentes en su labor emprendedora, para la imagen del TS ante la ciudadanía, para la confianza e implicación de los ciudadanos en el cumplimiento y para el mantenimiento de un sistema que respecto del comportamiento elusivo-abusivo parece no serlo.

257. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openDocument/fc94eb10ce5fb647>.

En cuanto a las sentencias favorables al contribuyente, como hemos indicado, en esta última fase también se producen por primera vez sentencias del TS relativas a las operaciones de compras apalancadas y favorables al contribuyente²⁵⁸: las de 26 de febrero de 2016 (RC. núm. 4072/2013)²⁵⁹ y de 20 de mayo de 2016 (RC. núm. 2945/2014)²⁶⁰.

La primera de estas dos sentencias deja claro que compras apalancadas *intra-grupo* la economía de opción no solo es legítima sino también posible en el marco de aplicación de una norma general anti-elusión cuando se realizan compras apalancadas *intra-grupo*. La STS subraya que la entidad recurrente aporta evidencia que permite constatar la existencia de motivos económicos válidos, distintos del ahorro tributario, que prueban que las operaciones controvertidas se han realizado dentro de la legítima economía de opción.

El proceso se inicia con SAN de 21 de noviembre de 2013 (RC. Núm. 85/2011) que admite y estima el recurso de la entidad por entender que, en línea con la ya comentada STS de 4 de julio de 2014 (RC. núm. 581/2013²⁶¹; caso Hewlett Packard), no se podía declarar que una operación se había realizado en fraude de ley por pertenecer a un ejercicio prescrito (pese a que los efectos hubieran sido limitados por la Administración respecto de la declaración a las consecuencias del negocio en ejercicios no prescritos y sujetos a comprobación). Debido al giro copernicano que supone la STS de 5 de febrero de 2015 (caso COTY), el Abogado del Estado recurre la SAN citada y el TS, en coherencia con la doctrina de su última sentencia, analiza la validez de la declaración de fraude de ley en sí misma, incluida la apreciación de la prueba, falla y deja sin efecto la SAN referida.

La Administración interpretaba el apalancamiento o préstamo como un comportamiento elusivo del grupo empresarial. Entendía que obedecía al propósito típico de aumentar la deuda de la sección española para reducir sus bases imponibles desplazando beneficios hacia otra entidad del mismo grupo, pero ubicada en una jurisdicción con menor tributación.

Durante el proceso de análisis el TS hace suya la posición de entidad respecto de que la racionalidad de su reorganización, dentro de un plan de integración mundial de dos grupos farmacéuticos. Ésta no había sido cuestionada por la Administración.

El TS rechazará la tesis defendida por la Administración de que la entidad podría haber realizado las operaciones de forma distinta, aunque le hubiese supuesto una menor ventaja tributaria. En cambio, aceptará la racionalidad de la reorganización empresarial aportada por la recurrente y la validez económica de las operaciones, en base a los datos de una prueba pericial de parte en la que se argumentó la tardanza de la Administración en el abono de las deudas por parte de la Administración y se acreditaron los resultados positivos producidos por la fusión.

258. Pero exentas de contestación, dudas y contradicciones jurisprudenciales.

259. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/563117218>.

260. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/641272469>.

261. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-520651202>.

En el décimo fundamento de derecho de la sentencia, tras un recorrido por la jurisprudencia respecto del fraude de ley y sus diferencias con la economía de opción, el TS asienta su decisión en que en:

- La prueba de la existencia de fraude de ley, la cesión de un préstamo a otra entidad, parte del grupo y con un régimen tributario más favorable, no puede ser considerada en sí misma como una evidencia al respecto.
- El marco del proceso de reagrupamiento mundial de los grupos empresariales que habían acordado su fusión, primero, y de su reorganización, después, quedaba justificada la conveniencia/necesidad de la compra de una sociedad. De hecho, la Inspección tributaria lo reconoce así, pero consideró que de no buscar la ventaja tributaria de las operaciones podría haberse realizado como es usual, es decir, por medio de una aportación en vez de una compraventa y de préstamo para tal fin. Es más, acepta la explicación de que la compra de las acciones de la cabecera española de uno de los grupos podía obedecer al deseo de unificación de todas las sociedades en un solo grupo, lo que se consiguió mediante dicha adquisición. Para el TS las operaciones están exentas de artificialidad. Son comportamientos racionales dentro del proceso de reestructuración de un negocio. En consecuencia, con carácter general puede afirmarse que el propósito, del conjunto de las actuaciones, no está dirigido exclusivamente a buscar un beneficio tributario.

El fraude de ley requiere ambas notas esenciales para serlo: artificio en las operaciones y búsqueda preponderante de la ventaja tributaria. Ahora bien, no hay que presuponerlo. La Administración debe acreditarlo en cada caso.

Pero la claridad argumental en la que la mayoría de la Sala sustenta su decisión no lo fue para la totalidad de sus miembros. La STS de 26 de febrero de 2016 (RC. núm. 4072/2013)²⁶² se acompaña de un voto particular firmado por dos magistrados disidentes que defiende la figura de fraude de ley, coherentemente lo con sostenido por este Tribunal en sus sentencias de 9 y 12 de febrero de 2015. Subrayan la diferenciación entre los gastos financieros y la reorganización del grupo empresarial. Entienden que desde esta perspectiva no pueden deducirse los gastos financieros del IS, como se pretendía por la entidad. Además, subrayan la relevancia de considerar la ratio de endeudamiento de la filial española, superior al promedio del conjunto del grupo, y el hecho de que la reorganización pudo haberse realizado sin costes si se hubiese recurrido a las operaciones societarias pertinentes.

Siguiendo el orden cronológico, la siguiente STS favorable al contribuyente es la de 20 de mayo de 2016 (RC. núm. 2945/2014)²⁶³, tal como hemos indicado líneas atrás.

El proceso que lleva a la STS tiene su origen en la SAN 26 de junio de 2014 (recurso núm. 68/2011) que impide la declaración de fraude de ley, siguiendo la

262. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/563117218>.

263. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/641272469>.

doctrina defendida en ese momento por el TS, dado que la operación que se pretende juzgar tuvo lugar en un ejercicio prescrito. Esta situación obliga al Abogado del Estado a recurrirla de acuerdo con la nueva posición jurisprudencia del TS (contraria a la previa establecida en el caso Hewlett-Packard).

En esta STS una de las razones que la Sala esgrime, siguiendo la estela del TJUE, es que es a la:

“(…) Administración a la que corresponde acreditar la existencia de un montaje puramente artificial, siendo lo cierto que en este caso no llegó a justificar y acreditar que las razones tributarias hayan sido las únicas determinantes para la realización de las operaciones controvertidas”.

Hemos de recordar que, aunque el TS insiste en ello tanto en esta sentencia como en la del caso anterior, como requisito para acreditar el montaje estrictamente artificial del negocio, lo cierto es que no faltan sentencias del TS en las que éste ha defendido que es la parte recurrente la que tiene que fundamentar los motivos económicos de las operaciones controvertidas, distintos a los del ahorro tributario, cuando la Administración las ha puesto en cuestión porque ha entendido que eran extrañas a la costumbre y apreciar que su propósito perseguía lograr ventajas tributarias importantes.

En este caso, además, en el acuerdo de declaración de fraude de ley se constata que:

- Entre los objetivos estatutarios de la entidad recurrente no estaba el de reordenar las participaciones del grupo, dentro de la mejora del incremento de la eficacia en la gestión de las empresas ubicadas en España, Grecia y Portugal, pese a que se utilizaba como una razón para acreditar la racionalidad económica de la operación.
- Las participaciones de la sociedad no residente podrían haberse adquirido exclusivamente no dinerarias. Financiar la compra de las acciones con deuda y aportaciones no dinerarias era coherente con el supuesto objetivo de mejorar la eficacia en la gestión del grupo porque conllevó gastos financieros significativos sin sentido, dado que no cambiaron la participación del grupo en las sociedades involucradas y en cambio supusieron una minoración de la base imponible.
- No pudo acreditarse una mejora significativa en la gestión ni de estas empresas ni del conjunto del grupo, con lo que el pretendido control estratégico, de las entidades europeas asumido por otra no residente en España, tampoco se presentaba como una operación razonable.

Pese a ello el TS entiende que no hay razones suficientes para confirmar la declaración de fraude de ley. En esta STS subraya que lo relevante es la justificación económica de la operación (que no se prueba). Entiende que los préstamos podían tener para el grupo otros fines distintos al de erosionar su base imponible porque, según la Sala, recurrir a la compra de las acciones financiada con deuda y combinada con aportaciones no dinerarias, no permite concluir con certeza que el objetivo principal de la operación fuese la ventaja tributaria, porque ambas alternativas son válidas.

2.3.4. La jurisprudencia en datos

Cuadro 3. Cuantificación de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo²⁶⁴ sobre el comportamiento elusivo y abusivo en la imposición de la renta^{265,266}.

				Casos ²⁶⁷	Sentencias en casos similares			
					Mismo sentido ²⁶⁸	Sentido contrario ²⁶⁹	Aisladas	
PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN		Criterio general			9	3	0	6
		La facultad de calificación prevista en el art. 13 LGT corresponde a la Administración			1	0	0	1
CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA	REGULACIÓN	Producto evolutivo de la práctica administrativa y jurisprudencial			1	0	0	1
	Negocios y operaciones realizadas	Doctrina general		12	14	5	5	
		Compra de participaciones sociales de empresas del propio grupo endeudándolo y generando gastos financieros	Fraudulenta	3	20	0	0	
			Sin fraude	2	0	0	3	
	Cuando la calificación administrativa no es suficiente para aplicar los efectos de la norma			2	0	1	1	
	Circunstancias que permiten declararlo tras comprobación administrativa en la que no se constató			1	3	0	0	
	Prescripción			1	4	1	0	

264. Sala tercera. Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

265. Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

266. Siguiendo la muestra revisada y la clasificación propuesta por García Berro (2018).

267. Número de casos recogidos en la muestra.

268. Se indica el número total de sentencias que se han producido en el mismo sentido en casos similares en situaciones análogas.

269. Se indica el número total de sentencias que se han producido en sentido contrario (aparente contradicción) en casos similares y situaciones análogas.

			Casos	Sentencias en casos similares			
				Mismo sentido	Sentido contrario	Aisladas	
	NEGOCIO INDIRECTO	Delimitación de la categoría		2	1	0	1
		Negocio indirecto y simulación		1	1	0	0
		Exclusión de sanciones en la aplicación retroactiva del precepto sobre conflicto		1	0	0	1
SIMULACIÓN	Concepto de operaciones y negocios simulados. Doctrina general		12	17	4	3	
	Simulación de la causa y ocultación en la calificación del comportamiento como infracción grave		1	4	1	0	
	Valoración de la prueba sobre la simulación	No es revisable en casación salvo en dos excepciones	1	12	0	0	
		Revisable si se prueba omisión en ésta de una prueba esencial	1	0	0	0	
ABUSO DEL DERECHO, FRAUDE O EVASIÓN, MOTIVO ECONÓMICO VÁLIDO (RÉGIMEN ESPECIAL DE REESTRUCTURACIONES SOCIETARIAS)	Régimen especial de reestructuraciones societarias: Doctrina y cláusulas “anti-abuso” del derecho		2	30	0	1	
	No probar “motivo económico válido” conlleva aplicar cláusula “anti-abuso” y excluir régimen especial		7	28	0	1	
	Finalidad principalmente tributaria	El “motivo económico válido” no se constata en las operaciones	1	9	0	0	
		Los efectos posteriores lo confirman	1	2	0	0	
	Flexibilidad del régimen especial	Obtención de una ventaja tributaria	1	0	0	0	
		Aplicación parcial de la cláusula “anti-abuso”	1	0	0	0	

				Casos	Sentencias en casos similares		
					Mismo sentido	Sentido contrario	Aisladas
	Motivos económicos válidos	Lo es proteger el patrimonio social		1	0	0	1
		La simplificación administrativa y reducción de costes de gestión	No son suficientes para justificar una operación	1	1	0	0
			Lo es si se verifica necesaria en las operaciones	1	0	0	1
		No lo son por sí mismas la planificación económica y la reestructuración societaria		1	0	0	1
	Aplicación indebida de la cláusula “anti-abuso” y del régimen sancionador, por ausencia de motivo económico válido	En principio excluye la aplicación de sanciones	1	3	0	0	
		Las circunstancias no excluyen necesariamente sanciones	2	1	0	1	
	Las pruebas del fraude o evasión y de motivo económico válido son revisables en casación cuando se infrinjan preceptos o la apreciación resulte arbitraria		1	6	0	0	

			Casos	Sentencias en casos similares		
				Mismo sentido	Sentido contrario	Aisladas
ECONOMÍA DE OPCIÓN	Delimitación positiva y negativa del concepto		5	0	0	5
	Régimen especial de reestructuraciones societarias	La ventaja tributaria y el motivo económico válido son compatibles	1	0	0	1
		Su límite es la artificiosidad para reducir el pago de tributos, contrariamente al fin de la norma que se invoca	1	5	0	0
TOTALES			79	164	12	34

García Berro (2018) ha inventariado una muestra de 289 sentencias que agrupado siguiendo la taxonomía que rige la organización del Cuadro 3. De estas 164 (56,74%) están en línea con las de los 79 casos sentenciados por primera vez y 12 (4,15%) han sido contrarias, en sus respectivos casos, a la primera que se formuló.

A luz del conjunto pudiera parecer que 12 sentencias contrarias no es un dato relevante porque representa sólo el 4,15% del total inventariado. Ciertamente, no lo es en valor absoluto porque se trata de un número pequeño. Tampoco lo es en valor relativo porque el 95,85% de las sentencias no han sido contrarias, se han producido en línea con lo esperado. Pero, el análisis del dato desde el punto de vista cualitativo permite llegar a una conclusión muy distinta sobre su importancia.

Así, el hecho de que 7 de las 12 sentencias tengan que ver con la figura de fraude de ley (5 con la doctrina general sobre los negocios y las operaciones realizadas, 1 en relación con la consideración de circunstancias que impiden que la calificación administrativa sea suficiente para aplicar los efectos de la norma y 1 con la prescripción) y 5 con la categoría de simulación (4 en relación con la doctrina general respecto del concepto de las operaciones y de los negocios simulados y 1 con la simulación de la causa y la ocultación en la calificación del comportamiento como infracción grave) si parece que las hacen muy importantes porque parecen mostrar contradicciones importantes en

la base que sustenta el “edificio” judicial y administrativo, de cuya unidad y coherencia depende el trato similar a casos análogos, una premisa del quehacer jurídico.

Recordemos que la normativa debe preservar la seguridad jurídica del contribuyente durante la implementación del proceso de calificación y, en su caso, de judicialización mediante la observancia y el cumplimiento de los criterios normativos recogidos en la LGT y los de la jurisprudencia. Ahora bien, esta condición necesaria requiere, a su vez, para poder serlo, de la existencia y el mantenimiento de un grado de unidad y coherencia en las decisiones de la Administración Tributaria y de los Tribunales de justicia tan cercano al ideal como resulte posible. ¿Podemos decir que es esto lo que ocurre a la luz de la jurisprudencia revisada? En los subapartados que siguen abordaremos la respuesta a esta pregunta.

2.3.5. Observaciones e implicaciones

2.3.5.1. Respecto a la calificación

La calificación es el proceso por el que se determina si un comportamiento elusivo puede o no puede ser asociado, y en qué medida o grado, con una figura o categoría legal. En caso de considerarse que se cumplen los requisitos requeridos para ser asociado entonces ha de plasmarse este resultado en un informe que explicita razonadamente las consecuencias tributarias para las partes implicadas.

En este contexto se hallan los casos en los que se detectan variables propias del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Cuando esta circunstancia se produce la aplicación del mandato requiere un trámite previo y específico que concreta la posibilidad de imponer sanciones a las situaciones que previstas por la normativa. Así, la extinguida LGT 1963 y la LGT 2003 no han contemplado la imposición de sanciones cuando se constataban comportamientos propios del fraude de ley o el conflicto en la aplicación de la norma. En la LGT 2003, con la entrada en vigor de la Ley 34/2015 (22-10-2015) se modificó ésta introduciendo el artículo 206 bis LGT, el cual sí contempla la imposición de sanción cuando pueda verificarse la correspondencia (igualdad sustancial) entre el comportamiento que se regulariza y el incluido en otros supuestos sobre los que ya exista un criterio administrativo hecho público.

Pero, como ha podido constatarse en la muestra sobre la jurisprudencia que hemos referido, las SSTs no se ajustan siempre a estas limitaciones normativas especialmente en los casos referidos a situaciones que, por estar reguladas por la legislación anterior, la función del conflicto en la aplicación de la norma se atribuía a un instituto distinto, con características similares: el fraude a la ley en el contexto tributario.

En particular, son frecuentes los casos donde el TS admite la calificación de los hechos, sin exigir especiales formalidades ni reconocer restricción alguna en sus consecuencias punitivas, pese a que para ello sea necesario aceptar que la actuación de las partes se ha llevado a cabo de manera artificiosa, por lo que la calificación va más allá

de la mera subsunción de los negocios celebrados en el presupuesto de la norma en función de sus características formales.

En palabras de García Berro (2018), la conclusión general respecto del análisis de las sentencias revisadas que debían el significado del principio de calificación resulta frustrante para el jurista y lesivo para la seguridad jurídica de los contribuyentes:

“(…) la sensación de que será inútil cualquier esfuerzo por descubrir en la doctrina del Tribunal Supremo un patrón fiable para predecir con la suficiente certeza cuándo nos encontramos ante un supuesto de operativa artificiosa (precisada de trámites específicos para su declaración de acuerdo con la ley), y cuándo en cambio se permitirá abordar su reconducción a la norma aplicable mediante un acto simple de calificación, prescindiendo de cualquier cautela procedimental añadida. La única conclusión relevante es que la mencionada en segundo lugar (la calificación simple) se vislumbra como la vía preferida ante situaciones de esta naturaleza, aunque muchas veces parece también considerarse intercambiable con la apreciación de simulación, con consecuencias que pueden ser aún más graves” (p. 242).

2.3.5.2. Respecto a la categoría de fraude de ley

Entre otros supuestos recordemos que, como hemos examinado, la figura de fraude de ley tiene lugar cuando se constituye la adquisición de participaciones de otras empresas del propio grupo, utilizando la estrategia del préstamo o de la demora/aplazamiento del pago para generar gastos financieros con los que lograr ahorro fiscal al deducirlos de la base imponible²⁷⁰.

La jurisprudencia muestra que, para no incurrir en fraude de ley, el grupo de negocio debe reorganizarse siguiendo la lógica empresarial, es decir, que ésta pueda ser explicada y comprendida racionalmente, dentro de un contexto de verosimilitud que permita entender que las operaciones no pretenden exclusivamente la ventaja tributaria.

En relación con su validez, hemos de indicar que al menos la aparente (cuando no la de la propia categoría) es escasa porque está contradicha en otras SSTs.

En la compra de sociedades *intra-grupo* el uso del préstamo o del aplazamiento del pago no constituyen fraude de ley por sí solos. La existencia de éste requiere necesariamente que la Administración lo acredite con pruebas suficientes. Tales pruebas han de mostrar que la operación es artificiosa y que su propósito es la consecución de un gasto deducible. Las sentencias contradictorias con este criterio hacen que, de nuevo, haya de insistirse en que, al menos, la validez aparente de la categoría es cuestionable.

2.3.5.3. En relación con la categoría de simulación

Respecto a lo examinado, se presenta cuando se crean sociedades empresariales o se transmiten participaciones sociales con un propósito distinto al que se declara, así como cuando se usan las sociedades de negocio como telón para encubrir operaciones directas

270. Martínez Lago, M. A. (1984).

entre el socio y su último destinatario. En estos casos, el fin y el resultado de las operaciones siempre han de ser beneficiarse de ventajas tributarias o evitar el cumplimiento tributario.

Si el objetivo de la compra de activos o el precio abonado por su compra se constata como un procedimiento para obtener una ventaja tributaria indebida por medio de deducciones tributarias, entonces tal compra o tal pago puede ser considerada/o como simulada si las circunstancias en las que se han producido son ajenas a la lógica económica.

En la simulación, inicialmente la valoración de la prueba en la instancia no es revisable, no puede ser alterada en casación. Existen tres excepciones al respecto que respectivamente requieren alegar y demostrar que:

- (i) el tribunal *a quo* cometió una infracción de preceptos que regulan la valoración de la prueba fijada;
- (ii) se realizó una valoración ajena a la razón, ilógica y arbitraria;
- (iii) el tribunal, de cuyo fallo se parte, no tiene en cuenta una prueba cuyo resultado se entiende necesario para concluir la calificación de un comportamiento como simulado.

2.3.5.4. Respecto a la aplicación de la cláusula “anti-abuso” del régimen de neutralidad²⁷¹

Contiene una interpretación extensa del concepto de fraude o evasión tributaria. Su marco conceptual supera al de fraude de ley previsto en el derogado art. 24 de la LGT 1963, situándose más próximo al de la prohibición de abuso del derecho y de su ejercicio antisocial que recoge el artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil.

A la luz de la normativa de la UE, el fraude o la evasión tiene como fin el logro de un beneficio tributario a través de la(s) operación(es) de reestructuración empresarial. Ello implica que la Administración puede considerar que existe²⁷² cuando en el contexto general de las operaciones realizadas no se hallan motivos que sean económicamente válidos.

En este marco, las acciones que anteceden a la reestructuración empresarial, las que se producen simultáneamente a ésta y las consecuentes a la misma son determinantes para afirmar o negar la ocurrencia de motivos económicamente válidos, para

271. La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”), aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2015, incluye novedades importantes respecto del régimen especial de neutralidad tributaria que ha de aplicarse a las operaciones de reestructuración empresarial o “Régimen Especial”. Así, por un lado, éste se configura como se aplica por defecto, no es necesario optar por el mismo, pero si lo es comunicar la operación a la Administración Tributaria; por otro, requiere que la operación se fundamente en motivos económicos válidos (su propósito no es solo lograr una ventaja tributaria).

272. Pese a la falta de una referencia concreta hasta la entrada en vigor de la Ley 14/2000, su presunción se aplica desde la implantación del régimen.

identificar y concretar los motivos reales. Así, a partir de los efectos que produce la operación se puede admitir o refutar la existencia de un fin preponderantemente tributario.

No se producirá la exclusión del régimen especial de reestructuración empresarial cuando los resultados del análisis funcional de las variables que, en cada caso, anteceden, participan o siguen a ésta determinen que la ventaja tributaria se obtiene en el legítimo ejercicio de la economía de opción. En este caso, la actuación del contribuyente puede estar exclusivamente orientada al logro de una ventaja tributaria.

Las operaciones empresariales pueden excluirse parcial o totalmente del régimen especial. El principio de proporcionalidad ampara la parcial, la unidad de propósito de las operaciones realizadas conlleva la total. En esta última será determinante el resultado del estudio de la operativa seguida por el conjunto de las operaciones implicadas en el negocio.

2.3.5.5. Respecto de los motivos económicos válidos

En el contexto de las sentencias examinadas, existen cuando el fin de las escisiones empresariales parciales es proteger el patrimonio social frente a los riesgos propios de las actividades económicas.

En cambio, por sí solas no se consideran motivos económicos válidos la simplificación administrativa y la reducción de costes de gestión derivadas de una fusión. En estos dos casos sólo se considerarán válidas estas actuaciones si el conjunto de las operaciones realizadas lo prueba.

La jurisprudencia también rechaza la existencia de un motivo económico válido cuando la única razón visible de la planificación y reestructuración empresarial es lograr, mediante una sociedad instrumental carente de actividad económica, cumplir el requisito de participación mínima para acogerse al régimen especial.

En este contexto, en principio, la aplicación incorrecta del régimen de neutralidad tributaria en las reestructuraciones empresariales, debida a la inexistencia de un motivo económico válido, está excluida de la aplicación de sanciones sí y sólo sí lo indica el estudio del conjunto de las circunstancias que anteceden, acompañan y siguen a la operación.

2.3.5.6. En relación con la economía de opción

Ha de diferenciarse el comportamiento elusivo adecuado del abusivo.

El primer caso se sitúa en el marco de la economía de opción porque se realiza asumiendo sus efectos civiles y mercantiles. En el segundo el negocio también es que inicialmente es más ventajoso tributariamente, pero se planifica artificiosamente

mediante el fraude o la simulación, con el propósito de generar los efectos jurídicos, civiles y mercantiles, de la modalidad tributariamente más onerosa.

En consecuencia, la jurisprudencia sostiene que perseguir una ventaja tributaria, utilizando modalidades lícitas de negocio, es compatible con la existencia de un motivo económico válido a los efectos de aplicar el régimen especial de reestructuraciones empresariales.

El único límite de la economía de opción es la artificiosidad producida en el negocio jurídico, cuando el propósito es solo la ventaja tributaria en menoscabo del fin de la norma que se invoca para ser aplicada.

2.3.6. Discusión de algunas cuestiones de las sentencias

En cuanto a la problemática que presenta la jurisprudencia desde la perspectiva científica hemos de señalar al menos las siguientes cuestiones:

2.3.6.1. La amplitud en/de los límites de las figuras conceptuales jurídico-tributarias

Siendo esta una cuestión trascendente por sus implicaciones en la validez y la fiabilidad de las sentencias formuladas (estabilidad de los resultados de las réplicas en casos similares) y esperadas (predicción en base a resultados previos en situaciones análogas) en cualquier ámbito del Derecho, lo es particularmente en las relativas al comportamiento elusivo y abusivo (simulación vs. fraude de ley), así como en sus consecuencias en la calificación y en el derecho sancionador (muy distintas en este último), por las repercusiones que pueden tener en la implicación de quienes han de contribuir al mantenimiento del sistema tributario: los contribuyentes.

Su estudio e investigación previa a la promulgación de la norma debiera ser un requisito. De modo similar a como en el contexto biomédico no puede comercializarse un producto químico como “medicina” sino no ha superado estudios cuyos resultados garanticen su eficacia frente a la ausencia de tratamiento o el placebo, o en caso de existir ya un tratamiento que mostrar que el segundo es más eficiente que el existente, otro tanto cabría esperar del proceso de elaboración de una figura jurídico-tributaria tanto si es para incorporarla en una nueva norma como si es para mejorar una ya existente.

2.3.6.2. La pérdida de credibilidad del sistema tributario, de la Administración y de los tribunales

Ésta está asociada a la relevancia cualitativa y/o cuantitativa de la variabilidad entre la calificación de la Administración y la que realizan los tribunales (de instancia y TS) en casos similares.

Recordemos que una parte muy importante de esta variabilidad está producida por la imprecisión de los límites de las categorías elusivas, que da lugar al incremento de la probabilidad de que se produzcan alteraciones en el resultado esperado.

Su control es una necesidad relevante que no debiera de serlo, al menos en tal grado, si la normativa remitiera a protocolos de prueba o de verificación formalizados, detallados, operacionalizados y basados en estudios de validez y fiabilidad.

Carece de sentido lógico que la jurisprudencia incluya sentencias contradictorias, por ejemplo, sobre quién ha de responsabilizarse de aportar la evidencia sobre la materia que se está juzgando o se va a juzgar (¿la Inspección tributaria? ¿La entidad investigada? ¿Unas veces la primera y otras la segunda?).

Los vaivenes de las decisiones de los tribunales, especialmente los de la jurisprudencia de la Sala tercera de lo contencioso administrativo del TS, ante comportamientos elusivos similares en situaciones análogas, conllevan implicaciones importantes en la percepción negativa de la justicia tributaria por la ciudadanía y producen el modelado de comportamientos elusivos indeseables²⁷³.

Ambas cuestiones tienen implicaciones importantes en el incumplimiento tributario, pese a que en sí mismas, en valor absoluto, cuantitativamente, puedan no tener una elevada magnitud, en cambio cualitativamente si son muy importantes, máxime cuando el resto de las variables que participan en el acto de tributar pueden resultar afectadas. Tal ocurre cuando los hechos aludidos se producen en el seno de una sociedad con una cultura, una educación y una moral tributarias poco desarrolladas y menos consolidadas, es decir, con poca cohesión/capital social.

Por el contrario, el hecho de que el TS generalmente avale las calificaciones de la Administración es señal de la coherencia que cabe esperar cuando existe un sistema tributario que funciona como corresponde: como un todo operacionalizado y ordenado que produce un trato similar en casos similares.

Recordemos algunos ejemplos de contradicciones que se producen entre sentencias de casos similares²⁷⁴. Esto es lo que ocurre:

273. Así, por ejemplo, Bicchieri y Xiao (2009) constatan la relevancia de lo que hacen los demás a la hora de determinar la elección de cumplir o incumplir tributariamente y Lefebvre, Pestieau, Riedl y Villevall (2011) verifican que se imita el comportamiento tributario incumplidor no el cumplidor.

274. Para ver más casuística puede consultarse el trabajo de García Berro (2018).

Marín Benítez (2017) recordaba la dificultad inherente a esta labor, en el contexto del diseño y el funcionamiento actual de nuestro sistema tributario, cuando refería que “Enjuiciar una planificación fiscal (..) exige valorar si la aplicación de las normas que hace el contribuyente es o no coherente con las razones técnicas (tributarios o extratributarios) que subyacen en esas normas.

El análisis de esas razones técnicas (tributarios o extratributarios) no siempre es tarea fácil. De hecho, no lo es casi nunca. La razón técnica que subyace en las normas y regímenes tributarios no suele ser de general y común conocimiento y suele pasar desapercibida en análisis intuitivos de las actuaciones realizadas por el contribuyente cuando estas resultan en un menor impuesto a pagar.

A veces sucede, incluso, que el tratamiento fiscal dispar entre conceptos o situaciones que desempeñan una función similar en el ámbito tributario carece sencillamente de fundamentación alguna. Es una realidad incontestable que el ordenamiento tributario trata con frecuencia actividades similares de forma diferente sin que nadie sepa muy bien el porqué de la diferencia, pero sin que ese tratamiento dispar merezca un reproche constitucional por infracción del principio de igualdad” (pp. 32-33).

- (i) En el caso Colgate (STS de 20 de mayo de 2016; RC. núm. 2945/2014²⁷⁵) y en el caso Peugeot (STS de 31 de mayo de 2016; RC. núm. 58/2015²⁷⁶), en los que el TS analiza las operaciones solo desde el marco de la legalidad mientras que no hace lo mismo en otros casos similares como el caso BICC (STS Sentencia de 18 de julio de 2012; RC. núm. 3779/2009)²⁷⁷ o el de Sara Lee (STS de 19 de julio de 2016; RC. núm. 2553/2015)²⁷⁸, lo que le lleva a diferir respecto de la Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 2015 (núm. 05110/2012/00/00)²⁷⁹.
- (ii) Respecto de la prescripción y la dilación en la entrega de documentación por la parte demandante en el caso BICC (STS Sentencia de 18 de julio de 2012; RC. núm. 3779/2009) el TS aceptó la prescripción de varios ejercicios amparándose en el artículo 150 de la LGT y en la excesiva duración de la labor inspectora y no aceptó que existieran dilaciones en la entrega de documentación, argumentando que no hubo pausa en el procedimiento y que el trabajo inspector se desarrolló dentro de la normalidad, mientras que en otros casos ocurre lo contrario como, por ejemplo, el caso Sara Lee (STS de 19 de julio de 2016; RC. núm. 2553/2015) en el que la AN admitió el recurso solo por la prescripción de las liquidaciones de ejercicios comprobados y el TS anuló la SAN al diferir en su interpretación del artículo 150 de la LGT.
- (iii) En el caso BICC Cables, Energía y Comunicaciones, S. A., un negocio de adquisición apalancada de acciones en el seno del mismo grupo, el TS refrendó el rechazo de la deducción de los gastos financieros, basándose en el artículo 9 del Convenio de Doble Imposición con los Estados Unidos de Norteamérica y, en ausencia de una fundamentación razonada del negocio por parte de la entidad demanda, mientras que en la STS de 21 de febrero de 2017 (recurso de casación núm. 2970/2015)²⁸⁰, se afirma en el sexto fundamento de derecho que dicha norma habilita para gravar las rentas derivadas del correspondiente ajuste, pero éste ha de efectuarse de acuerdo con el sistema de fuentes interno sin que aquella norma pueda sustituirlas por otras ajenas a nuestro ordenamiento jurídico.

2.3.6.3. El componente moral como argumento jurídico

Esta variable ha de ser ajena a las disciplinas científicas y al ejercicio de su aplicación por quienes tienen formación científico-tributaria y la aplican para resolver problemas tributarios con relevancia individual y social.

275. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/641272469>.

276. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&database=match=TS&reference=7694669&links=peugeot%20206&optimize=20160610&publicinterface=true>.

277. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/-395382886>.

278. Véase <https://supremo.vlex.es/vid/645934225>.

279. Véase <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-teac-5110-2012-00-00-05-11-2015-1434928>.

280. Véase <http://www.poderjudicial.es/search/openDocument/fc94eb10ce5fb647>.

El componente moral no puede ser ajeno a la tarea del legislador, pero sí ha de serlo en la del profesional formado en Derecho Tributario que ha de fundamentar sus argumentos en el resultado de contrastar las relaciones esperables (cuantitativas y cualitativas) con los datos de las pruebas de verificación y las asociaciones que razonablemente pueden establecerse a partir de éstos (análisis funcional).

Un buen ejemplo para ilustrar esta cuestión es la STS de 19 de julio de 2016 (RC. núm. 2553/2015²⁸¹). Se trata de una sentencia moral que además quiere ser moralizante.

El TS hace una referencia explícita a la base moral de su decisión al afirmar que los límites legales han de complementarse con los de la moral y el orden público²⁸². Más concretamente, entiende que el propósito de deducir gastos financieros concretos ha de ser coherente con “las leyes, la moral y el orden público”. Manifiesta que de no ser así no se puede autorizar “la disminución de ingresos generales en territorio español en virtud de negocios jurídicos fraudulentos”.

Por esto, en el noveno fundamento de derecho de la sentencia, al introducir el principio de autonomía de la voluntad como un componente relevante del argumento que se utiliza en estos casos, señala que éste:

“(…) No ofrece dudas, empero, que el respeto de las determinaciones personales por el poder público, la comunidad, exige que estas se produzcan en el modo y forma que el ordenamiento jurídico establece tanto de naturaleza sustantiva como formal si se pretende el amparo de éste. Si las determinaciones personales no cumplen estas exigencias, el ordenamiento jurídico no solo puede, sino que debe desconocerlas, porque hacerlo de otra manera supondría consagrar la anarquía y la violación de los valores e intereses comunes que, precisamente, el ordenamiento jurídico está llamado a salvaguardar, y cuya defensa es, precisamente, la justificación de su existencia”.

De hecho, para el TS el elemento central del recurso requiere establecer los límites de la autonomía de la voluntad. Por ello, en el décimo fundamento de derecho, retoma lo dicho en el noveno para indicar que, partiendo de que la autonomía de la voluntad es básica al propio ser humano porque sin ella carece de sentido el concepto de persona, es preciso decir también que:

“(…) la autonomía personal y la autonomía jurídica no son coincidentes. En el orden personal esa autonomía es plena y salvo los límites naturales pocos pueden establecerse. Otra cosa es el ámbito jurídico sea o no empresarial la autonomía que se enjuicia pues la autonomía personal tiene una proyección social cuando se ejerce en el

281. Véase el caso *Sara Lee Southern Europe* en <http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/7743266/Impuesto/20160726>.

282. Señalando la importancia “(…) de la publicidad, la transparencia y la capacidad de explicar razonablemente cualquier decisión, la ejemplaridad entendida como cumplimiento satisfactorio del Ordenamiento Jurídico, la atención de los derechos de todos los interesados no solo de los titulares de la propiedad, la incorporación de mecanismos de participación en sus órganos y decisiones, junto a una atención constante a la realidad socio-económica que atempera y module decisiones puramente económicas”.

ámbito jurídico y debe tener necesariamente los límites que la vida social impone y que no son otros que los establecidos en el artículo 1255 del Código Civil, interpretados conforme a los parámetros hoy aplicables. Es decir, los límites establecidos por las leyes (incluida la Constitución) la moral (en la que habrá de entenderse incorporada la publicidad, la transparencia y la capacidad de explicar razonablemente cualquier decisión, la ejemplaridad entendida como cumplimiento satisfactorio del Ordenamiento Jurídico, la atención de los derechos de todos los interesados no solo de los titulares de la propiedad, la incorporación de mecanismos de participación en sus órganos y decisiones, junto a una atención constante a la realidad socio económica que atempera y module decisiones puramente económicas), y el orden público, comprendido en términos constitucionales.

Desde esta perspectiva parece una obviedad concluir que una reorganización empresarial en la que las entidades participadas dependen de una entidad superior en su totalidad no puede tener el respaldo del ordenamiento jurídico si lo que pretende es una elusión fiscal de más de 50 millones de euros anuales, y eso y no otra cosa es lo que aquí acontece, aunque se haya disfrazado de ampliaciones de capital perfectamente legítima y préstamo ordinario para financiar esas ampliaciones. La posición recurrente, referida a la estricta operación económica efectuada, ampliación de capital por aproximadamente 600 millones de euros que genera unos intereses de más de 50 millones anuales, no puede ser respaldada por el Ordenamiento Jurídico. No se trata de discutir la bondad económica de la operación que la Inspección niega con sólidos argumentos, en un trabajo espléndido, no tenido en cuenta por la Sala de instancia, pese a formar parte del expediente y por tanto del material que se debía tener en cuenta para la decisión, sino si esa misma operación se podía realizar de manera más sencilla y sin elusión fiscal.

Los límites que a la Autonomía de la Voluntad suponen las leyes, la moral y el orden público en los términos en que antes nos hemos referido, impiden que operaciones de esta naturaleza puedan ser respaldadas por el ordenamiento jurídico. Naturalmente que una empresa puede gastar sus ingresos en el modo y forma que tenga por conveniente, pero lo que no puede es hacer pasar esos intereses por gastos deducibles, que es lo que aquí se pretende, decisiones voluntaristas con pobre resultado organizativo, y con escasa racionalidad económica, sobre todo si se piensa que hay alternativas mejores. Salvo que se explique, lo que no se ha hecho, que el método ideado era el idóneo para la consecución del fin pretendido, o, al menos, tan idóneo como otros la deducción invocada no puede ser admitida. En este sentido el informe técnico pretende razonar sobre las ventajas abstractas de la operación efectuada, pero no precisa, de modo convincente las específicas y concretas ventajas obtenidas como consecuencia de la operación llevada a cabo, tanto en términos organizativos como económicos.

No se trata, como ya hemos dicho en otras sentencias, de justificar en abstracto las ventajas generales de la organización proyectada y la operación económica realizada. Lo importante es acreditar que la reorganización aquí y ahora pretendida ha supuesto unas concretas y específicas ventajas y que la operación efectuada ha tenido unos resultados positivos que no tienen que ser exclusivamente económicos, o, alternatively la razón por la que esas previsiones positivas se han visto frustradas.

Esta prueba no ha sido tampoco efectuada y por tanto ha de rechazarse la tesis de la recurrente.

En cualquier caso, el hecho de deshacer la operación cuando no era posible mantener la ventaja fiscal, obliga a entender que incluso para la actora las ventajas de la operación eran exclusivamente elusorias del impuesto”.

La sentencia vuelve sobre esta misma idea, en su fundamento de derecho undécimo, para reiterar que:

“(…) la Autonomía de la Voluntad en el ámbito jurídico y siempre en la órbita tributaria no se entiende, no puede ser entendida, como lo es en la esfera personal. Aquello que en lo privado no sólo es lícito y necesario para el desarrollo personal, puede ser desconocido por el Ordenamiento Jurídico Tributario. Quién pretende que sus determinaciones personales se conviertan en jurídicas y que el Estado despliegue sus medios de defensa para proteger los negocios celebrados ha de cumplir con las exigencias específicas y rigurosas del Ordenamiento Jurídico. Por lo pronto esas limitaciones han de respetar el Ordenamiento Jurídico en su totalidad, la moral, entendida en los términos en que es jurídicamente exigible, y el orden público, concepto que trasciende a lo meramente privado y al puro orden formal externo. Además, han de concurrir los requisitos generales de los negocios jurídicos y de los particulares que resultan exigibles como consecuencia del específicamente celebrado” (FJ 11.º).

Desde nuestro punto de vista, pese a que el uso de esta razón en el argumentario de la sentencia refleje el sentimiento de la mayor parte de la ciudadanía y empatice con ella, así como con el rechazo moral por parte de ésta de la planificación tributaria del comportamiento elusivo y abusivo/agresivo, a nuestro entender, el carácter científico del Derecho Tributario requiere que las variables relevantes de una sentencia, las que resulten realmente determinantes, sean lo menos subjetivas que resulte posible.

Este es un asunto que entendemos ha de ocupar y preocupar al debate político, así como orientar la operacionalización de la norma de modo más objetivo, claro y concreto.

La ciencia para serlo requiere que exista posibilidad de réplica de sus constataciones dentro de intervalos de confianza previamente determinados que, pese a contemplar la participación ocasional de variables extrañas, no controladas, así como su efecto en los resultados, garanticen una fiabilidad mínima, producida por la estabilidad de los resultados dentro del intervalo fijado. Por ello el recurso de casación de doctrina es clave.

Todo lo que la dificulte la constatación de la regularidad de los resultados en las distintas réplicas (o casos similares juzgados) debe ser controlado, y en su caso matizado, para que no contamine el proceso (en este caso de la toma de decisiones en base a datos y hechos probados), del que debería resultar la sentencia tributaria con valor jurisprudencial.

No participamos de la opinión de quienes entienden que variables de orden moral y social hayan de ser tenidas en cuenta en la labor del intérprete de la norma. En primer lugar, porque entendemos que solo la redacción de la norma ha de estar influenciada por estas variables; en segundo, porque interpretar debe ser una labor excepcional. Entendemos que quien ha de interpretar el sentir social y plasmarlo en la norma es el legislador, cuya labor es traducir ese sentimiento/requerimiento social en términos operativos concretos para reducir al máximo posible la subjetividad en su interpretación, amortiguando todo lo posible la opinión y el sentimiento de quien ha de juzgar.

Desde nuestro punto de vista, los juristas en general y los jueces en particular, en tanto que científicos sociales con formación jurídica que practican una profesión, habrían de asumir la obligación de ser ellos quienes tuvieran el control de concretar y operacionalizar las normas, de acuerdo al conocimiento disponible en el Derecho Tributario y en sus disciplinas afines, mientras que los políticos deberían de responsabilizarse del cuándo y del qué, del momento y del contenido que se ha de concretar y operacionalizar.

Así, desde esta propuesta, sería competencia del jurista fijar, con la precisión que el conocimiento científico del Derecho Tributario y sus disciplinas afines permita, la concreción y operacionalización del modo (con qué y cómo) ha de aplicarse la norma y, en su caso, interpretarse su propósito exclusivamente a partir de los resultados de contrastar su justificación económica con las operaciones/actuaciones que se puedan documentar como ejecutadas.

Si opta, como lo hace el TJUE y en ocasiones nuestro TS, por someter a contraste la hipótesis de la artificiosidad, con los datos documentados de la justificación económica de las operaciones realizadas, entonces no será necesario recurrir a razones morales. Bastará con probar que existen gastos que cumplen o incumplen los requisitos para ser tributariamente deducibles, porque muestran una correspondencia biunívoca entre el negocio y las ganancias o porque no es posible documentar la correlación entre ellos. Todo lo demás es prescindible.

En este contexto, como indica Delgado Pacheco (2017):

“No podemos olvidar que, si los tributos responden a un deber moral, la exigencia de concretas obligaciones tributarias pertenece estrictamente al terreno de la legalidad en la que se plasma precisamente un consenso social entre las diferentes perspectivas morales y políticas del momento. Las exigencias de legalidad y certeza se incrementan cuando hablamos de las consecuencias sancionadoras derivadas del incumplimiento de estas obligaciones tributarias. La moral puede pertenecer a la esfera privada tanto como la autonomía de la voluntad a la que se refiere nuestro Tribunal Supremo. La referencia a la moral corre el riesgo de confundir con ella los criterios subjetivos y los valores de un momento o de ciertas posiciones. Es más, la referencia a amplios valores morales puede hacer olvidar los detalles del caso concreto que es en suma el que se enjuicia”²⁸³ (pp. 213-214).

Asimismo, compartimos plenamente la reflexión de Marín Benítez (2017) cuando indica que:

“(…) esta referencia a la moral no es necesaria para atajar planificaciones tributarias que son abusivas. En este sentido, cuando afirmamos que la autonomía privada en el ámbito tributario tiene como único límite el de la ley, incluimos ya en esa limitación la imposibilidad de simular negocios jurídicos, o la imposibilidad de realizar actuaciones que incurran en el presupuesto de hecho de la norma contenida en el artículo 15 de la

283. Delgado Pacheco (2017) recuerda al respecto que “En el caso SARA LEE, las condiciones del préstamo, con su plazo a 60 años, obedecían a razones tributarios holandesas y la cancelación de los préstamos pudo estar influida por las desinversiones generales del grupo multinacional entre 2010 y 2012, sobre todo en la división de *household and body care*, más que por la reforma legal producida en España en 2012 en relación con el tratamiento de los gastos financieros” (p. 214).

LGT, o la de otorgar a los actos y negocios jurídicos realizados una calificación que no se corresponde a la de su naturaleza jurídica. Esto es, el ordenamiento tributario positivo ya contiene normas ‘anti-abuso’ generales que permiten calificar como ilícitas determinadas planificaciones tributarias sin acudir a un criterio tan impreciso y difícil de aprehender como la moral.

La justicia tributaria es la suma de muchos factores y, entre ellos, no es menor el de la seguridad jurídica. Para contribuir a ella, las planificaciones tributarias de los obligados tributarios deberían enjuiciarse con arreglo a las normas ‘anti-abuso’ generales que ya contiene el ordenamiento y debería promoverse un ejercicio riguroso de interpretación y concreción de los conceptos jurídicos indeterminados que contiene su presupuesto de hecho. Porque el riesgo de acudir a la moral como límite de la autonomía privada es que se acabe considerando siempre como ilegítimo, por supuestamente inmoral, pagar menos dentro de la ley pudiendo pagar más, con lo que la lícita planificación fiscal sería una *contradictio in terminis*, un oxímoron de imposible existencia y no cabría más economía de opción que la inversa: la de elegir en cada caso el camino que más satisfaga al Tesoro” (pp. 37-38).

2.3.7. Conclusiones

Volviendo al marco del reto que supone para el Derecho Tributario afrontar el fenómeno de la “elusión tributaria”, hemos de recordar que el comportamiento elusivo ha de entenderse como una acción discrecional, que resulta de una elección entre distintas posibilidades, todas lícitas y ninguna explícitamente contraria al ordenamiento jurídico, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, con el fraude legal o con la evasión tributaria en los que un contribuyente o los responsables de un negocio actúan al margen de lo indicado en la ley²⁸⁴.

Por ello, desde la perspectiva jurídica, la elusión tributaria sigue siendo una maniobra válida y lícita, cuyo objeto no es evadir tributos sino disminuir su cuantía sin violentar la ley. Es obligación del legislador encauzar legalmente el ánimo saludable de lucro individual y empresarial. Esto implica que debería de hacerlo aprobando lo antes que resulte posible las leyes que sean necesarias para preservar la justicia cuando se detecten abusos, si es que éstos no se hubieran podido prever y prevenir.

Dicho de otro modo, estaremos hablando de elusión tributaria si no hay bienes o activos no declarados, que no estén anotados en la contabilidad de una entidad, ni existen pactos o acuerdos entre las partes que sean distintos a los que se han manifestado con carácter general frente a terceros y dentro de éstos, en particular, frente a la Administración Tributaria.

Al afrontar jurídicamente el comportamiento elusivo en el marco del Derecho Tributario se pone de manifiesto que se presentan problemas relativos al establecimiento

284. Así ocurre, por ejemplo, cuando no hay razones objetivas que justifiquen una operación financiera o una anotación contable porque no hay aval documental o porque no hay una razón que permita explicar un cambio de criterio para fundamentar una anotación contable.

de límites claros y concretos sobre cuándo podemos afirmar que un comportamiento elusivo es adecuado o jurídicamente correcto (economía de opción) y cuándo es jurídicamente incorrecto o abusivo.

De hecho, como hemos reiterado, el comportamiento elusivo es legítimo en sí mismo y lícito si se practica de acuerdo con las reglas que regulan el comportamiento tributario.

Individuos y empresas tienen el derecho de disponer de lo que le es propio de acuerdo con los límites que marca la legalidad tributaria. La falta de límites claros en la regulación tributaria es un problema del legislador y del Derecho Tributario a la hora de concretar el hecho imponible, no del obligado tributario que es quien con su aportación contribuye al bienestar del conjunto de sus conciudadanos, además de al suyo propio.

El sistema tributario en general, así como el legislador y los tribunales en particular, siempre van a tener que hacer frente a los imprevistos que proveen las circunstancias económicas cambiantes y la creatividad de los contribuyentes. Su trabajo es que el legislador lo prevea y en su defecto que la jurisprudencia lo enmiende cuanto antes. Si no se da ni lo uno ni lo otro de acuerdo con lo esperado, entonces se produce la situación que acabamos de presentar y analizar.

Esta situación provoca indefensión e inseguridad jurídica en el contribuyente, al no saber qué puede hacer y que no debe hacer cuando realiza la planificación tributaria de su actividad individual o empresarial, genera contradicciones sobresalientes en la doctrina jurisprudencial (ante casos similares se producen pronunciamientos divergentes) y pérdida de credibilidad del sistema tributario (la incoherencia en las autoridades tributarias y judiciales es percibida y atribuida a causas espurias).

Además, en línea con Delgado Pacheco (2017), entendemos que las dificultades expuestas en torno a la distinción entre simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria han llevado a defender doctrinalmente la conveniencia de incorporar a nuestro ordenamiento una única cláusula anti-elusión basada en los criterios de sustancia y de justificación económica de las operaciones realizadas, en línea con la posición actual del Derecho de la Unión Europea, pero sin renunciar a valorar la conveniencia de introducir nuevos criterios que permitan discriminar los supuestos que resulten merecedores de reproche por infracción tributaria.

Cuestionamos, por lo tanto, que la solución adoptada por el legislador en la reforma de 2015. Entendemos que su redacción actual no permite abordar comportamientos elusivos relevantes porque no se sanciona de acuerdo con la artificiosidad del negocio sino en base a que exista o no criterio previo de la Administración respecto de operaciones similares, tal como indica el artículo 206 bis de la LGT.

Veamos ahora lo que ha ocurrido en otros ámbitos político-administrativos con la delimitación y la regulación del comportamiento elusivo.

2.4. LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL Y LA REGULACIÓN DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA TRANSFRONTERIZA

“No le acusamos de ser ilegal”, dijo la Sra. Hodge,
“Le acusamos de ser inmoral”²⁸⁵

Como ya hemos indicado, desde 1986, el año de la incorporación de España a la UE, el Derecho Comunitario (ahora de la UE) se ha ido introduciendo en nuestro Derecho Tributario, a diferentes niveles y con distintos efectos, pero en cualquier caso como una parte inseparable de nuestro ordenamiento jurídico tributario.

La UE, en la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE, fechada en Bruselas el 18 de marzo de 2015, en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la tributación²⁸⁶, se indica, dentro del punto 1.1. relativo al contexto general, la relevancia para los Estados miembros de la planificación tributaria del comportamiento elusivo de los contribuyentes. A este respecto señala que:

“Tradicionalmente, las empresas han considerado la planificación fiscal una práctica legítima, porque les permite utilizar para reducir sus obligaciones tributarias fórmulas que son legales. En los últimos años, sin embargo, las estructuras de planificación fiscal se han vuelto cada vez más sofisticadas, trascendiendo las fronteras nacionales y haciendo posible transferir los beneficios impositivos hacia países con regímenes tributarios más favorables. Esta forma ‘agresiva’ de planificación fiscal puede adoptar múltiples formas, por ejemplo, aprovechar las especificidades técnicas de un determinado régimen tributario o las divergencias entre dos o más regímenes para reducir o eludir las obligaciones tributarias. Entre sus consecuencias, cabe destacar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce el mismo gasto tanto en el Estado en que se genera el beneficio como en el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, no se grava la renta ni en el Estado en que se genera el beneficio ni en el Estado de residencia del beneficiario)²⁸⁷. En muchos casos, estas prácticas se sustentan en resoluciones emitidas por las administraciones nacionales que confirman a una determinada empresa la forma en que se va a gravar una transacción específica conforme a la legislación vigente, confiriendo así seguridad jurídica a la estructura establecida²⁸⁸. Aunque los Estados miembros están obligados a garantizar que las resoluciones que emiten en

285. “We are not accusing you of being illegal,” said Mrs Hodge, “we are accusing you of being immoral”. Véase <https://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/tax/9673358/Starbucks-Amazon-and-Google-accused-of-being-immoral.html>, 12 nov. 2012 o en <https://www.youtube.com/watch?v=3TeZlt3dRig>.

286. Véase <https://eur-lex.europa.eu/TodayOJ/>.

287. Recomendación de la Comisión, de 6.12.2012, sobre la planificación fiscal agresiva. (Esta nota es nuestra).

288. En Europa hay estados que ofrecen un tratamiento tributario muy favorable como, por ejemplo, Irlanda y Holanda. El mecanismo habitual de transferencia son las comisiones. Así, una empresa con sede en Dublín recibe y guarda los beneficios producidos por su actividad en España, abonando a su filial española el mínimo porcentaje permitido legalmente. Este traslado

materia fiscal sean conformes con la legislación nacional y de la UE en vigor, la falta de transparencia respecto de estas resoluciones puede tener incidencia en otros países que tengan relación con los destinatarios de las mismas.

La elusión fiscal, así como el fraude y la evasión tributarios, tienen una dimensión transfronteriza importante. La globalización y la creciente movilidad de los sujetos pasivos pueden crear dificultades para los Estados miembros a la hora de evaluar correctamente las bases imponibles. Este fenómeno puede afectar al funcionamiento de los regímenes tributarios y facilitar las prácticas de elusión y evasión tributarios, poniendo así en peligro el funcionamiento del mercado interior.

Por consiguiente, los Estados miembros solo pueden abordar eficazmente este problema si se comprometen a adoptar medidas comunes. Por este motivo, la mejora de la cooperación administrativa entre las administraciones tributarias de los Estados miembros es un objetivo clave de la estrategia de la Comisión”.

Como recoge el texto que acabamos de transcribir, una variante de la elusión tributaria agresiva o “planificación tributaria agresiva” es la transfronteriza, generada por la globalización de la actividad económica y empresarial. Esta se produce en las transacciones en las que los individuos o las empresas aprovechan las discrepancias entre las leyes tributarias de los distintos países, para conseguir una tributación más favorable que quienes no pueden acceder a tales oportunidades de planificación tributaria²⁸⁹.

La normativa que tiene por objeto motivar la actividad inversora está dirigida a los ingresos, ya se trate de las físicas o jurídicas. Por ello, la legislación de imposición sobre la renta es la más numerosa cuando quiere alentarse a los contribuyentes a hacer inversiones con fines específicos, ya de ámbito individual como la jubilación o la vivienda o de carácter socioeconómico y empresarial como la creación de puestos de trabajo a través de la inversión en bienes y servicios privados. Sin embargo, la mayoría de las leyes tributarias que cumplen funciones normativas están referidas a las empresas privadas e incluyen deducciones relevantes respecto de las inversiones realizadas en activos y/o trato generoso sobre los ingresos producidos por las inversiones. Este hecho deja patente la relevancia de que la eficiencia y la legitimidad estén equilibradas en el sistema tributario.

La importancia de este debate ha hecho que pueda afirmarse que el sistema tributario internacional está atravesando un momento crítico porque está llevando a los países a dilucidar si continúan incrementando la competencia tributaria como lo han hecho en la última centuria o modifican esta estrategia.

contable permite que las ganancias tributen en el país en el que la empresa tiene su sede, que es el que tiene tipos inferiores a los del Estado español. (La nota es nuestra).

289. Mollinedo, secretario del sindicato de Técnicos de la Agencia Tributaria, recordaba a este respecto que “Es un fenómeno que caracteriza a la mayoría a las grandes sociedades, porque las pymes no tienen la capacidad para efectuar operaciones tributarias tan complejas” (véase Sandri, 2017).

Convenimos con Sanz Gómez (2017) que el concepto de elusión tributaria, en el Derecho de la Unión Europea, se construye por medio de un diálogo entre los distintos agentes que componen su sistema jurídico (los Estados, la Comisión Europea, el Consejo, el Tribunal de Justicia y los particulares)²⁹⁰ y que éste puede extraerse de su análisis.

En este marco, podemos decir que el comportamiento tributario elusivo abarca las operaciones o actividades utilizadas para mermar el pago de tributos, sin violentar la literalidad de la normativa, pero obviando la perspectiva sistémica y los criterios teleológicos del ordenamiento jurídico.

2.4.1. El plan BEPS

En este contexto, un intento de poner límites tangibles y operativos a la elusión tributaria, en su vertiente transfronteriza o internacional, es el que han diseñado la OCDE y el G20²⁹¹ a través de la aplicación de 15 medidas²⁹² con las que se pretende mejorar la coherencia de la legislación tributaria internacional y garantizar un entorno tributario más transparente²⁹³.

Los objetivos de esta tentativa fueron dos: reducir/eliminar la erosión que se produce en la base imponible de los países y controlar el efecto generado por el desplazamiento de los beneficios de las empresas²⁹⁴. En ambos casos la planificación tributaria agresiva y el comportamiento elusivo-abusivo están presentes.

El proyecto inicial establecía los mecanismos y las herramientas que los gobiernos podían utilizar para evaluar/cuantificar y hacer frente a las planificaciones y estrategias elusivas de las empresas con estructuras multinacionales, cuyo fin es reducir su tributación y deslocalizar los impuestos desplazándolos hasta los países o territorios que les

290. Diálogo que ha permitido la aceptación o el rechazo de las cláusulas anti-elusión estatales por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de las normas contra la elusión tributaria creadas en su ámbito legal.

291. El Grupo de los 20 (G20) es un foro integrado por 19 países y la Unión Europea (representando a sus Estados), que cuenta con 21 años de existencia (se constituyó como tal foro en 1999 y desde entonces se reúnen regularmente). Los 19 países integrantes son siete de los de mayor desarrollo industrial internacional –Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido–, que conforman a su vez el llamado G7, que cuando se une Rusia se denomina G8, más otros 11: Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica y Turquía.

La OCDE presentó su plan para combatir la elusión internacional en julio de 2013 con el respaldo de la Cumbre del G20 que se celebró ese mismo año en San Petersburgo. Publicó un informe preliminar en febrero de 2013 y un Plan de Acción en julio de 2013. El Plan de Acción se dividió en las 15 acciones específicas que se fueron elaborando y desarrollando entre 2013 y 2015.

292. Véase <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

293. <http://www.oecd.org/ctp/beps.html>.

294. Ante la dificultad creciente que encuentran los Estados para proteger su base imponible, para controlar los beneficios empresariales que pueden someter a su potestad de gravamen.

son más favorables, independientemente de donde se haya desarrollado la actividad productiva.

Las medidas incluían/incluyen la reforma de algunas normas que han sido parte de la disciplina tradicional de la imposición internacional sobre beneficios empresariales, con el objetivo explícito de que la tributación se realice en el país donde se ha desarrollado la actividad económica.

Esta iniciativa, conocida como el proyecto BEPS, por las siglas de su denominación en inglés (*Base Erosion and Profit Shifting* –Erosión de bases y traslado de beneficios–), completó su primera fase en octubre de 2015 y generó un gran número de reacciones y propuestas de mejora²⁹⁵.

De las 15 medidas o acciones contenidas en el proyecto BEPS, cuatro se consideran necesarias para cumplir con los estándares mínimos²⁹⁶:

- las relativas a las prácticas tributarias perjudiciales (número 5),
- la prevención del uso indebido de los tratados tributarios, por medio de las nuevas disposiciones consensuadas que han de ser aplicadas y cuya adopción forma parte del acuerdo de mínimos que los miembros del Marco inclusivo de BEPS (medida 6)²⁹⁷,
- la presentación de informes país por país (CbC, por sus siglas en inglés) para facilitar el control tributario (número 13)²⁹⁸ y
- el proceder por consenso para mejorar la solución de las controversias tributarias entre jurisdicciones (número 14)²⁹⁹.

El resto de las medidas iban/van dirigidas a:

295. Así, por ejemplo, Ault, Schön y Shay (2014), Baistrocchi (2017), Calderón Carrero y Quintas Seara (2016), Cencerrado Millán y Soler Roch (2015), de Boer y Marres (2015), de Broe y Luts (2015), López Tello (2016), Pleijsier (2015), Sanz Gómez (2017) o Serrano Antón (2015).
296. Cada una de ellas está sujeta a un examen por pares, a fin de garantizar una aplicación adecuada y precisa, con la pretensión de salvaguardar las condiciones ideales de igualdad de las condiciones. Todos los miembros del Marco inclusivo sobre las BEPS se comprometen a aplicar la norma mínima de la Medida 5 y a participar en la evaluación por pares de los resultados de su implantación y de sus efectos.
297. Incluye las consideraciones de política tributaria que las jurisdicciones deben tener en cuenta antes de decidir la celebración de un acuerdo tributario.
298. Las EMN han de preparar su CbC con los datos agregados sobre la asignación mundial de los ingresos, los beneficios, los impuestos pagados y la actividad económica entre las jurisdicciones tributarias en las que operan. Asimismo, este informe CbC se comparte con las administraciones tributarias de esas jurisdicciones, para las que pueda ser utilizado en evaluaciones de alto nivel de los precios de transferencia y de la evaluación de riesgos de la BEPS.
299. Existe un acuerdo consensuado, entre las jurisdicciones firmantes, por el que éstas se comprometen al cumplimiento de las medidas/acciones incluidas en el estándar mínimo y a que éste sea examinado y supervisado por pares, a través de un riguroso proceso cuyo objetivo es aumentar la eficiencia y mejorar la solución de las controversias sobre la doble tributación.

- afrontar los desafíos y oportunidades derivados de la digitalización (número 1)³⁰⁰,
- neutralizar los efectos de los acuerdos de desajuste producidos por los instrumentos y entidades financieras (número 2)^{301, 302};
- contrarrestar las estructuras extraterritoriales que desplazan los ingresos de la jurisdicción del accionista (número 3);
- limitar las deducciones de los intereses (número 4),
- cambiar la definición de establecimiento permanente como estrategia para evitar la presencia de una jurisdicción en virtud de los tratados tributarios (número 7);
- orientar la concreción de los precios de transferencia³⁰³ en los bienes difíciles de valorar en el marco del principio de plena competencia (números 8, 9 y 10), para asegurar que estén alineados con la creación de valor de las EMN;

300. Véase por ejemplo el trabajo de Martos Belmonte (2016) sobre el nuevo estándar global de intercambio automático de información relativo a las cuentas financieras de la OCDE [(CRS, *Common Reporting Standard*): estructura y funcionamiento]. En la Directiva 2014/107/UE del Consejo de 9 de diciembre de 2014 se recoge su aplicación en la Unión Europea.

301. Son efectos producidos por los acuerdos basados tanto en instrumentos financieros híbridos y “transmisiones híbridas”. Los primeros conllevan la deducibilidad en sede en la medida en que dé lugar a un resultado de Deducción/ No inclusión indirecta (D/NI). Si la jurisdicción del pagador permite la deducción, será la jurisdicción del receptor del pago, en aplicación de la regla defensiva, quien deberá hacer tributar el ingreso. Las segundas las integran los préstamos de valores, repos y similares, cuando las partes están vinculadas (se define un umbral de vinculación del 25%) o forman parte de un acuerdo o transacción diseñado para dar lugar a un resultado híbrido (*structured arrangement*).

Un ejemplo de normas anti-híbridos son las de doble utilización de pérdidas estadounidenses (*Dual Consolidated Loss rules*).

302. Véase el estudio realizado por la Fundación Impuestos y Competitividad (2020) en el que se analiza esta Medida 2, del Plan de Acción BEPS y el informe final de octubre de 2015, el estado de la situación en España respecto de los mecanismos híbridos recogidos en la Ley 27/2014, el estudio en el ámbito del Derecho Comparado en la Unión Europea respecto de los híbridos en la Directiva Anti Elusión, así como la situación en otros países y por último la valoración de la medida y las propuestas de adaptación de la norma española.

303. En este caso han de ponerse de acuerdo la parte compradora y la vendedora respecto de un precio que beneficia a ambas partes y permite eludir tributos. Así, por ejemplo, una empresa multinacional que posee una filial en el país X vende su producción a precios muy bajos a otra filial que está ubicada en un paraíso tributario Y para que ésta lo vuelva a vender con un incremento previamente fijado a otra filial ubicada en el país en el que se producirá la venta definitiva Z. Con ello se logra que los beneficios se produzcan en el lugar donde la tributación es muy baja.

Para una excelente revisión sobre los precios de transferencia en la legislación española, los distintos métodos para su cálculo, los acuerdos en el marco nacional e internacional, etc., véase el trabajo publicado por Auditores Valencianos Asociados (2018).

- reunir y analizar datos sobre los efectos económicos y tributarios de los comportamientos implicados en la evasión de impuestos y del impacto de las medidas propuestas en el marco del Proyecto BEPS (número 11);
- ofertar recomendaciones para el diseño de normas que exijan a los contribuyentes y a los asesores que revelen acuerdos agresivos de planificación tributaria (número 12)³⁰⁴ y, por último,
- ofrecer soluciones concretas a los gobiernos para ayudarles a resolver las lagunas que pudieran existir en sus tratados tributarios internacionales, mediante la transposición de los resultados del Proyecto BEPS a los tratados tributarios bilaterales de todo el mundo (número 15)³⁰⁵.

Una excelente síntesis, acompañada de comentarios relevantes, sobre las conclusiones de los informes finales presentados en 2015 del Proyecto BEPS las encontrará el lector en el brillante trabajo de López Tello (2016) y en Soler Roch (2019) un análisis crítico del modo como se está enfrentando su desarrollo y los retos tributarios que éste está poniendo de manifiesto³⁰⁶.

Asimismo, se puede acceder al estado actual del desarrollo de este proyecto en el en la página web de la OCDE destinada a este asunto³⁰⁷.

Un año después de haberse completado la primera fase del proyecto BEPS, el 28 de enero de 2016, la CE presentó un grupo de medidas contra la elusión tributaria, en línea con el BEPS, del que forma parte. Su fin era/es ayudar a los Estados miembros a que se coordinaran y afrontaran conjuntamente la elusión tributaria para que los impuestos se abonen en donde se obtienen los beneficios empresariales.

La Comunicación “COM (2015) 302 final”³⁰⁸, de 17 junio de 2015, de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo fue su respuesta inicial al Plan BEPS. A partir de ésta se desarrolló el *Anti-Tax Avoidance Package* (ATAP-Paquete anti-elusión tributaria.) del que formaba parte la propuesta de Directiva que se aprobaría como Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, el 12 de julio de 2016 (*Anti-Tax Avoidance Directive*

304. Su objetivo es buscar un equilibrio entre la necesidad de contar con información temprana sobre los planes agresivos de planificación tributaria y el requisito de que la divulgación esté debidamente orientada, sea exigible y evite imponer una carga indebida de cumplimiento a los contribuyentes.

305. Su fin es ser un Instrumento Multilateral que permita a los gobiernos aplicar las normas mínimas acordadas para contrarrestar el abuso de los tratados y para mejorar los mecanismos de solución de controversias, a la vez que proporcione flexibilidad para dar cabida a las políticas específicas de los tratados tributarios.

306. Soler Roch (2019) entiende que el principal desafío del plan de acción BEPS “(...) es cómo cuadrar en un mismo círculo dos exigencias de justicia tributaria: una imposición proporcionada y efectiva de las empresas que operan en la economía global y un reparto adecuado de esa contribución entre los Estados” (p. 41).

307. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

308. Con el título *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*.

–ATAD–). Esta directiva³⁰⁹ contiene seis medidas “anti-abuso” para que los Estados hagan frente a las estrategias que se utilizan con mayor frecuencia en el contexto de la planificación tributaria agresiva; es el elemento fundamental del conjunto de medidas del ATAD.

Pese a en marcarse en su preámbulo como una respuesta ante las necesidades explicitadas por el proyecto BEPS, algunos investigadores afirman que si bien, por una parte, contiene elementos como la cláusula general anti-abuso o el impuesto de salida que están previstos en el Proyecto BEPS, por otra, es contraria al multilateralismo que subyace a éste³¹⁰.

De hecho, como recuerda Concha Carballido (2016), esta nueva Directiva anti-elusión es mucho más que la versión europea de BEPS porque también en su preámbulo llama a prevenir que el mercado se fragmente y a “poner fin al falseamiento del mercado y a las asimetrías existentes en la actualidad”, subrayando el efecto negativo del comportamiento elusivo sobre la libre competencia, así como que éste requiere que se activen en toda la UE, al menos, unas protecciones mínimas en los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades que permitan al mercado interior contar con una protección mínima en sectores concretos, frente a las prácticas de elusión tributaria.

Como hemos indicado, la Directiva incluye algunas de las recomendaciones del Plan de Acción BEPS, como la deducibilidad de gastos financieros o de híbridos (ya introducida en la Directiva de 2014 matriz-filial) o la regulación de la imposición de salida. No obstante, como se ha dicho también, va mucho más allá porque al ser su objetivo la mejora de la protección del mercado interior frente a las planificaciones tributarias agresivas (que practican el abuso de derecho), la ATAD obliga a los Estados a gravar rentas que exentas en la normativa previa de éstos y con su publicación también se le otorga y adquieren carta de naturaleza la disposición anti-híbridos³¹¹.

Para poner en contexto la relevancia del hecho, recordemos que, en la UE, la tributación directa es competencia exclusiva de los Estados miembros, los cuales han defendido a ultranza cualquier intento de incursión de la Comisión en la misma. Dan una buena idea de ello los 20 años transcurridos desde la aparición de las primeras propuestas para eliminar la doble imposición sobre dividendos y la aprobación de la Directiva matriz-filial en 1990. En este caso la ATAD se aprobó por unanimidad en menos de seis meses³¹².

Este es un dato más que pone de manifiesto cómo están cambiando las circunstancias en el ámbito de la tributación internacional, tal como indicábamos al señalar línea

309. Véase Directiva (UE) 2016/1164 DEL CONSEJO, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión tributaria que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Recuperado de <https://www.boe.es/doue/2016/193/L00001-00014.pdf>.

310. Véase, por ejemplo, Calderón Carrero y Martín Jiménez (2017).

311. Sobre esta cuestión véase la excelente investigación de Martínez Laguna (2019).

312. La Comisión presentó su propuesta el 27 de enero de 2016.

atrás que al sostener que éste está atravesando un momento crítico que está llevando a los países a dilucidar si continúan incrementando la competencia tributaria como lo han hecho en la última centuria o cambian esta estrategia.

En el caso concreto de la UE, si antes tales circunstancias se caracterizaban porque establecían límites a la soberanía tributaria de los Estados miembros, en materia de tributación directa, obligándolos a no gravar hechos impositivos concretos, con la ATAD ha ocurrido lo contrario.

Muy probablemente, como indicaba Sanz Gómez (2017), a medida que se han ido reajustando los intereses en juego, la posición de las instituciones de la UE también ha ido cambiando desde una defensa de la promoción de las libertades de circulación en su seno hasta constatar que la libre competencia puede estar en riesgo si no se resuelve el problema de la elusión tributaria.

Este cambio se manifiesta en el giro de la doctrina del TJUE, en el incremento de la coordinación por la Comisión y en la rapidez en la producción de la normativa anti-elusión, cuyo elemento más destacado es la ya citada Directiva (UE) 2016/1164.

La doctrina del TJUE y la Directiva (UE) 2016/1164 contienen dos razones que justifican las medidas anti-elusión: (i) la prohibición del abuso de derecho y (ii) la defensa de la integridad del sistema tributario; ambas también presentes en la jurisprudencia al respecto de nuestro TS, tal como hemos podido ver.

En relación con España inicialmente parecía que la Directiva ATAD no requeriría cambios importantes en nuestra normativa³¹³, dado que, como terminamos de recordar, figuramos entre los países de vanguardia en la actuación normativa contra la planificación tributaria abusiva. Si acaso, la plena transposición podría requerir algún cambio en la redacción de la actual regulación de la imposición de salida o en materia de híbridos como indicaba Concha Carballido (2016)³¹⁴.

Como se recoge en su exposición de motivos, la Directiva se presentó respondiendo a la solicitud del Parlamento Europeo, de varios Estados miembros, de las empresas y de la sociedad civil, así como de algunos de los socios internacionales, para reforzar y dotar de mayor coherencia el enfoque de la UE en materia de lucha contra el fraude del impuesto sobre sociedades.

Las normas contra la evasión tributaria están referidas a seis ámbitos concretos: la deducción de los intereses, la imposición de salida, la cláusula de inversión, las

313. Para una excelente revisión al respecto puede verse Delgado Pacheco (2017). En este sentido Barreiro Carril (2020) también llega a la misma conclusión tras un análisis exhaustivo.

314. A fecha de la siguiente investigación todavía se encuentra en proceso de aprobación el Proyecto de Ley, que traspone la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, modificada por la Directiva (UE) 2017/952, del Consejo, de 29 de mayo de 2017 (Directiva ATAD 2).

Para un análisis detallado véase Gárate y Paz (2020).

prácticas abusivas, las sociedades extranjeras controladas y las asimetrías híbridas. Veámoslas en una breve presentación:

– *Limitación a la deducibilidad de los intereses.*

Está en línea con la acción número 4 del BEPS. La propuesta se justifica argumentando que, en un intento de reducir su deuda tributaria global, los grupos de empresas transfronterizos utilizan el traslado de beneficios desde jurisdicciones con cuantía elevadas de imposición hacia otras con menores rangos impositivos. Para desalentar estas acciones se requiere una norma sobre limitación de los intereses por la que se restrinja y concrete operativamente la deducibilidad de los “costes de endeudamiento excedentarios” de los contribuyentes (cuantía de los gastos financieros tributariamente deducibles que excede a la de los ingresos financieros tributariamente imponibles³¹⁵).

Establece una limitación a la deducibilidad de los intereses financieros que se sitúa en un máximo del 30 % del beneficio antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA) o en un millón de euros si tal porcentaje fuese superior.

Recordemos que, siguiendo el modelo alemán, este mecanismo ya lo había incorporado España en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Además, también incluye la posibilidad de que los Estados miembros puedan autorizar la deducción íntegra de los costes de endeudamiento excedentarios en determinadas circunstancias objetivamente verificables.

– *Imposición de impuestos de salida.*

Se argumenta indicando que su función es garantizar que, si un contribuyente traslada activos o su residencia tributaria fuera de la jurisdicción tributaria de un Estado, éste pueda gravar, en el momento de la salida, el valor económico de cualquier plusvalía creada en su territorio aun cuando ésta todavía no se haya realizado.

Se recomienda establecerlos en caso de transferencia de activos desde la matriz a un establecimiento o filial permanente situado en un Estado miembro o en un tercer país, y viceversa, así como en el cambio de residencia tributaria a otro Estado miembro o a un tercer país y cuando se realice desde un establecimiento permanente fuera de un Estado miembro.

El gravamen tendrá un valor igual al de mercado de los activos trasladados cuando se produzca la salida, una vez que a efectos tributarios se haya deducido el de éstos. Este gravamen ya figuraba en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades del 2004 de España.

Se contempla la posibilidad tanto de aplazar el pago del impuesto de salida y en su caso la aplicación de intereses como de exigir una garantía para el aplazamiento si existe objetivamente el riesgo de no recuperación.

315. “‘Costes de endeudamiento excedentarios’: el importe en que los costes de endeudamiento de un contribuyente superan los ingresos imponibles en concepto de intereses y otros ingresos imponibles económicamente equivalentes procedentes de activos financieros obtenidos por dicho contribuyente”.

– *Cláusula de inversión* (“switch over”)³¹⁶.

Se justifica la inclusión de esta medida porque los Estados tienden, cada vez más, a eximir del impuesto de la renta extranjera en el Estado de residencia, argumentando las dificultades que se producen a la hora de la concesión de deducciones tributarias por los impuestos pagados en el extranjero.

El efecto negativo de este proceder es que fomenta involuntariamente situaciones en las que la renta exenta o la que está sujeta a un gravamen reducido entra en el mercado interior de la Unión y circula dentro de éste sin gravar, utilizando los instrumentos que contiene la legislación de la UE.

Se recomienda limitar los beneficios tributarios de las rentas originadas por una distribución de dividendos o ganancias de capital producidas por participadas, filiales o establecimientos permanentes situados en países de baja tributación. Se fija como referencia un tipo impositivo inferior al 40 % del tipo que se habría aplicado en el Estado miembro del contribuyente.

– *Norma general contra las prácticas abusivas*.

En la fundamentación de esta medida se señala que las normas generales contra las prácticas abusivas (“General anti-abuse rules” –GAAR–) se hayan incluidas en los sistemas tributarios para afrontar las prácticas que todavía no cuentan con disposiciones específicas. Por ello su función es dar respuesta a las lagunas existentes y no deberían afectar a la aplicabilidad de las normas específicas de lucha contra el fraude.

En el territorio de la UE su aplicación debe inscribirse dentro de los mecanismos “puramente artificiales” (falseados). Es decir, el contribuyente tiene derecho a elegir para el desarrollo de su actividad comercial la estructura que le resulte más eficaz, también desde el punto de vista tributario (economía de opción), pero sin usar martingalas.

316. López Tello (2016) recuerda que esta acción podría repercutir en las inversiones europeas en países de oportunidad, dentro de la economía de opción, en los que hay mercados para abrir que beneficiarían a nuestra economía. A este respecto narra la “anécdota” siguiente: “Recordamos como si fuera hoy lo que nos sucedió a finales del siglo XX con una inversión en Bangladesh. Tras haber constituido exitosamente en junio de 1997 la primera entidad de tenencia de valores extranjeros (‘ETVE’) de nuestro derecho, nos acercamos a la Dirección General de Tributos, pues en aquel tiempo el régimen de ETVE era rogado, para intentar constituir la siguiente. Se trataba de la tenencia del 100 % de las acciones de una sociedad de Bangladesh cuyo propósito iba a ser la construcción y explotación de una central de producción de energía eléctrica en ese país. Bangladesh era entonces uno de los países más pobres del planeta y estaba intentando dotarse de infraestructuras industriales básicas atrayendo inversión exterior. A estos efectos, las sociedades dedicadas a la producción de energía eléctrica gozaban de exención plena en el impuesto sobre sociedades. Pues bien, no hubo forma de salvar el obstáculo de que ‘la entidad participada esté sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades’, como decía el artículo 130.1.b) LIS entonces vigente”. Añadiendo en nota a pie de página “No obstante, de acuerdo con el Banco Mundial, desde 1990 el país ha logrado una tasa de crecimiento anual promedio del 5 %. Bangladesh ha vivido la expansión de su clase media y el desarrollo del sector terciario. En diciembre de 2005, cuatro años después de su informe sobre las economías emergentes del ‘BRICS’ (Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica), Goldman Sachs consideró a Bangladesh uno de los ‘Próximos once’, junto con Egipto, Indonesia, Vietnam y otros siete países” (p. 55).

Esta norma se propone para que se aplique cuando se sospeche que existe un acuerdo empresarial-comercial que persigue solo motivos tributarios. En este caso se propone ignorarlo y denegar los beneficios tributarios pretendidos. Esta propuesta es equivalente en su funcionamiento a la figura de los “motivos económicos válidos” prevista en la legislación española³¹⁷ a la que ya nos hemos referido en la revisión de la jurisprudencia del TS.

– *Normas relativas a las sociedades extranjeras controladas.*

Esta propuesta es coherente con la medida número 3 del Plan BEPS³¹⁸.

Recomienda integrar en la base imponible del contribuyente las rentas no distribuidas de filiales bajo determinadas circunstancias. Por ejemplo, serán casos de aplicación cuando se verifique el sometimiento a un tipo de gravamen efectivo inferior al 40 %, del tipo aplicable en el Estado miembro de la matriz, o cuando más del 50 % de las rentas de la filial sean intereses y otras producidas por activos financieros, por la propiedad intelectual, por dividendos y rentas obtenidas por la enajenación de acciones, por ganancias producidas por actividades de seguros o financieras, etc.

Esta recomendación se aplicará cuando la entidad resida tributariamente en un Estado miembro o en un tercer país que sea parte del Espacio Económico Europeo (EEE, en adelante), exceptuando el caso en el que el establecimiento de la entidad sea artificial o haya realizado modificaciones basadas en hechos falsos con las que pretende lograr ventajas tributarias.

Estas medidas de transparencia tributaria internacional no son de aplicación para las entidades financieras ubicadas en la UE ni para los terceros países del EEE, ni para sus establecimientos permanentes ubicados en uno o más de sus Estados miembros.

– *Marco para hacer frente a las asimetrías híbridas*³¹⁹

Es coherente con la medida número 2 del Plan BEPS. En la exposición de motivos se recuerda que las asimetrías híbridas tienen su origen en las diferencias en la calificación jurídica de pagos (derivados de instrumentos financieros) o de entidades que se crean en la interacción entre los ordenamientos jurídicos de dos jurisdicciones.

Tales asimetrías pueden dar lugar con frecuencia a una doble deducción (es decir, la deducción en ambos Estados) o una deducción de la renta en un Estado sin su inclusión en la base imponible del otro.

317. Para un jugoso comentario puede verse López Tello (2016; p. 56).

318. Como indica López Tello (2016: pp. 41-42) la regulación española de la transparencia tributaria internacional (artículo 100 LIS), contiene la esencia de la Acción 3 del Plan BEPS, según las recomendaciones de su informe final, porque las normas CFC españolas combinan, bajo una aproximación transaccional, los enfoques de sustancia y de lista. Así, el artículo 100 LIS indica ahora en su apartado 2 que:

“2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español, cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente”.

El enfoque de sustancia tiene también carácter preferente respecto de la lista de rentas transparentes, como se indica en el comienzo del apartado 3:

“3. En el supuesto de no aplicarse lo establecido en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes: (...)”.

319. Modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017.

Para regularlas se proponen acciones de aplicación bilateral. Por ejemplo, cuando dos Estados, miembros de la UE, califiquen de distinta manera a un mismo contribuyente (entidad híbrida), incluyendo en esta calificación sus establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros, produciendo con ello una situación en la que éste: (i) efectúe una deducción del mismo pago o de los mismos gastos o pérdidas en ambos Estados de la UE; (ii) se deduzca un pago en el Estado de origen sin su correspondiente inclusión en otro Estado miembro de la UE.

En este segundo supuesto, el Estado de destino, miembro de la UE, aplicará la calificación que el Estado de UE de origen otorgue a la entidad híbrida. Es decir, si resulta de una doble deducción sin inclusión entonces el Estado miembro de la UE donde reside la compañía matriz denegará la deducibilidad del pago; si resulta en una deducción sin inclusión entonces el Estado miembro de la UE donde reside el pagador la denegará.

Otro tanto será de aplicación cuando dos Estados miembros de la UE otorguen una calificación jurídica diferente a un mismo instrumento híbrido (pago) y se produzca una deducción en el Estado de origen sin que hubiera sido incluida en el Estado de destino.

2.4.2. Los límites de la operacionalización de la propuesta de la Unión Europea

La CE estimó necesario que sus Estados miembros desarrollaran coordinadamente las conclusiones del proyecto BEPS, para que el Mercado Único no sufriera las interferencias que podrían darse a partir de las diferentes interpretaciones y las consiguientes aplicaciones de las normas que contenía. Intentó controlar que el incremento de las medidas nacionales anti-elusivas no afectase ni al Mercado Único, ni a la creación de un mercado de capitales en la UE, ni al atractivo de Europa en el ámbito mundial.

En la base de la CE estaba el reconocimiento de que preservar la integración económica europea era una condición necesaria para que ésta siguiese incrementado el bienestar de la ciudadanía, generando un aumento de sus opciones y diluyendo los impedimentos/dificultades derivados del efecto de las fronteras, así como el de las empresas a las que permitía/permite: (i) localizar sus actividades de acuerdo con sus posibilidades y las condiciones económicas, (ii) acceder a mercados más extensos y (iii) utilizar nuevas fuentes de financiación.

El espacio común europeo ha fomentado enormemente la movilidad de bienes (especialmente del capital), de servicios y de factores de producción que en su conjunto han permitido la mejora de la asignación de los recursos.

Por todo ello coordinar y controlar los efectos del movimiento BEPS en el marco de la UE se convirtió en una prioridad, de la que daremos cuenta en las líneas y párrafos que siguen.

La delimitación operativa de una norma anti-abuso basada en la sustancia y en la justificación económica de las operaciones ha de incluir los elementos que permitan diferenciar con claridad y concreción los negocios simulados³²⁰ de los acuerdos reales

320. Aquellos que ocultan pactos porque su voluntad real no es la que se manifiesta documentalmente, es decir, que no adolecen de un mero defecto de su causa.

entre las partes, para que se pueda determinar sin lugar a dudas que los primeros se encuentran dentro la norma general anti-elusión concebida en la doctrina del TJUE y en la Directiva ATAD.

Entendemos que para ello será preciso que esta delimitación operativa contenga, por un lado, la sustancia económica de las operaciones y por otro su justificación económica, tanto en el marco del negocio concreto de que se trate (sea sencillo o complejo) como en todos y cada uno de los eslabones que lo compongan. Este modo o técnica de interpretación de la normativa tributaria ha de ser una condición necesaria en el marco del Derecho Tributario basado en la evidencia.

Pese a que la apuesta consensuada por la actualización de la delimitación del concepto de elusión tributaria, o redefinición de la frontera entre la planificación tributaria legítima e ilegítima, supone desde nuestro punto de vista el inicio de una nueva era para este concepto³²¹.

No obstante, como señalaban Calderón Carrero y Quintas Seara (2016), en su estudio sobre la delimitación de la planificación tributaria agresiva defendida por la OCDE y la Comisión de la UE, la línea roja de separación entre ambas no se ha trazado de manera uniforme, transparente y coherente, por lo que entienden que es preciso que se prosiga en la mejora de la validez de constructo de la operacionalización de este concepto, si es que queremos que cuando se mida realmente sepamos qué se está cuantificando y cuando se hayan de dirimir conflictos la interpretación jurídica se minimice tanto como haya resultado posible hacerlo.

Ahora bien, parece razonable pensar que, a la luz de lo que ya hemos indicado, la interpretación de la concordancia entre el sentido del comportamiento económico y “el espíritu” de la Ley no debería de quedar al arbitrio de quien haya de juzgarlo en cada conflicto³²². Al menos debería de contar con acotaciones del legislador operacionalizadas, concretas, que redujesen todo lo posible la discrecionalidad de la interpretación (en línea con la intencionalidad de plan BEPS).

Es decir, desde nuestro punto de vista, no concretar qué ha de entenderse por “espíritu de la Ley” abre la puerta a muchas y distintas interpretaciones del comportamiento

321. Desde nuestro punto de vista, como veremos más adelante al abordar las aportaciones de la OCDE y el G20 (especialmente la UE dentro de ésta), se inserta en línea con el marco del Derecho Tributario basado en la evidencia que proponemos, dado que, pese a que su validez de constructo en su delimitación actual puede y debe ser cuestionada, no obstante incorpora ya elementos básicos para una disciplina científica como lo son la operacionalización de los conceptos y la minimización del componente subjetivo al requerir la revisión por pares como condición necesaria; la cuantificación que permite el control de los efectos de su implantación y el tratamiento estadístico de los datos, con la posibilidad de verificar el grado de validez externa del proyecto que se aplica; el seguimiento a medio y largo plazo de la estabilidad y de la generalización de los efectos, etc.

322. Es decir, como recordaba Cooper (1977) no debería de quedar al bur de la discreción administrativa o judicial (la nota es nuestra).

elusivo, en función de las circunstancias que lo acompañan en cada caso³²³. Por ello estamos plenamente de acuerdo con Pont Clemente (2004) cuando afirma que la tributación “no puede ser un asunto tan incierto y, lo que es peor, tan peligroso” (p. 14).

Asimismo, no debemos de olvidar que la delimitación del “hecho imponible” es potestad del legislador y solo este puede establecer las condiciones en las que se puede gravar y los límites de su alcance³²⁴.

En este contexto, Morote Mendoza (2015) sostenía que, en línea con la dificultad, la necesidad y el reto para el Derecho Tributario de trazar lindes meridianamente nítidas, cuando se intenta especificar algo tan esencial como es el hecho imponible “(...) el legislador tributario no puede siempre, incluso ni siquiera en la mayoría de los casos, hacer una especificación detallada, teniendo que acudir a conceptos jurídicos no tributarios, muchos de ellos vinculados a determinadas formas jurídicas específicas” (tercer párrafo).

No participamos del todo de esta afirmación porque, pese a que reconozcamos su dificultad, porque, por poner un ejemplo, probablemente no haya resultado menos complicado para la Física pasar de la idea griega de átomo hasta conseguir una delimitación

323. Taveira Torres (2007) abordaba esta cuestión del modo que sigue “Es deber de la Administración interpretar el negocio jurídico como hecho y como texto-norma (contrato), para poder identificar la presencia de la causa del negocio, que permita aislar, por tanto, el efectivo propósito negocial, la compatibilidad funcional entre sustancia y forma, o que el actuar del particular no se constituyó en ‘abuso’, en ‘simulación’ o en ‘fraude a la ley’, a pesar de la utilización de negocios atípicos, indirectos usuales en la forma o fiduciarios. Esta función certificadora puede, no obstante, inducir situaciones que carezcan de causa o que tengan una causa impropia o incompatible con el ordenamiento, situación en la que se abrirá la posibilidad de desestimar y de establecer otras sanciones aplicables al caso. Sin embargo, para la desestimación, la conducta de las partes es totalmente irrelevante, bastando la simple constatación de que un acto sirve para encubrir a otro o para enmascarar una situación desprovista de causa (fin negocial); lo que no impide que tal conducta se tome para aplicar multas, agravamientos de regímenes tributarios o también sanciones de naturaleza penal, que dependerán de la presencia o no de dolo, como ocurre en los casos de simulación (pp. 15-16). (...) En esto se consustancia el concepto de ‘elusión’ a los efectos del Derecho Tributario. Usamos esta referencia sólo cuando se ejerce la autonomía privada sin causa o el negocio aparente (simulado o fraudulento) demuestre insuficiencia de la causa o su programación dolosa para evitar una ley imperativa. Cuando no se pueda enmarcar aquí, lo que habrá es ejercicio legítimo de la autonomía privada, con creación de un negocio atípico, indirecto, fiduciario o con una forma propia plenamente admisible, dado que deriva de las tres libertades negociales: de elección de la mejor ‘causa’ (fin negocial), de la mejor ‘forma’ y del mejor ‘tipo’ contractual o societario, cuando éstos no estén definidos por ley” (p. 17).

Entiende el autor que la dificultad que afronta la doctrina para diferenciar el concepto de elusión del de fraude tributario, y sus efectos, podría fácilmente evitarse si se separasen muy nítidamente ‘(...) i) la desestimación del acto o negocio jurídico; ii) la liquidación tributaria de los tributos devengados; iii) la aplicación de las sanciones pertinentes, en conformidad con la tipificación del hecho ilícito, al final del procedimiento de desestimación, si fuera el caso’ (p. 17).

324. En tanto que uno de los elementos esenciales de la relación tributaria y supuesto de hecho al que la ley asocia/atribuye una determinada capacidad de pago que se somete a gravamen, es materia con reserva formal de ley por su carácter básico y fundamental.

y operacionalización que permitiera, primero, su manipulación en el laboratorio y posteriormente sus múltiples aplicaciones.

Es decir, la dificultad no puede ser eximente de hacer el trabajo que le corresponde al legislador, de manera tal que minimice tanto como resulte posible tal circunstancia adversa para el desarrollo del Derecho Tributario como disciplina científica. Habrá que buscar y desarrollar otras estrategias para definir el hecho imponible que permitan superar las dificultades aludidas porque sin ello no habrá realmente un Derecho Tributario científico.

En el contexto de la UE, como señala Sanz Gómez (2017), la delimitación del significado de la expresión “elusión tributaria” y su tratamiento ha ido cambiando, siguiendo la estela del conocimiento de la asociación entre comportamiento elusivo (prácticas elusivas) y la competencia empresarial.

La evidencia ha ido mostrando primero la conveniencia y posteriormente la necesidad de actuar contra el comportamiento elusivo con el fin de garantizar la igualdad de condiciones de partida de las empresas; las prácticas elusivas permiten que las empresas que más eluden sean falsa o artificialmente más competitivas. Cuando esto ocurre no podemos hablar de economía de opción en los términos en los que la delimitó Larraz (1952), ni de equidad en el punto de salida para la fomentar la competitividad empresarial.

La postura de la UE ha sido de oposición desde el principio a este respecto, pese a la limitación de sus competencias en el ámbito tributario, revisando cualquier tipo de ayuda de los Estados a las empresas residentes si ésta podía incidir en la competencia desleal.

De hecho, pese a no disponer de competencias explícitas para suprimir los beneficios tributarios u otras ayudas selectivas, otorgados por los Estados a las empresas residentes en la UE, ha actuado para evitar que éstas distorsionasen la competencia. La Comisión se ha enfrentado a las mismas apoyándose en la jurisprudencia del TJUE, que ha aplicado las libertades de circulación de los Tratados para suprimir medidas restrictivas o discriminatorias, así como el régimen de ayudas de Estado (arts. 107 a 109 TFUE)³²⁵.

El concepto de abuso, al que ya nos hemos referido, se asienta sobre la noción de “montaje puramente artificial”, recogida inicialmente en la sentencia *Imperial Chemical Industries*³²⁶. El sintagma expresa una interpretación teleológica de las libertades

325. El Consejo también puede, previa consulta no vinculante al Parlamento Europeo a instancia de la Comisión, en el marco de la imposición indirecta el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), adoptar disposiciones de armonización de las legislaciones estatales cuando ‘sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia’. Asimismo, respecto de la imposición directa, el art. 115 TFUE también permite adoptar disposiciones de armonización utilizando un procedimiento equivalente como respuesta a las necesidades del mercado interior y la libre competencia.

326. Sentencia de 16-07-1998, *Imperial Chemical Industries*, C-264/96, ECLI:EU:C:1998:370.

fundamentales y sirve para clarificar por negación, en línea con lo requerido por Larraz (1952) para la economía de opción, cuando no se está bajo el paraguas de protección de la libertad fundamental que se invoca, porque no se está realizando una actividad económica sustancial.

Hoy se aplica la expresión “montaje puramente artificial” cuando puede determinarse que, en base a criterios objetivos, una entidad, una operación o un contrato (una estructura) no puede vincularse con un ejercicio real o sustancial de la libertad que se invoca.

Ahora bien, inicialmente en el concepto de abuso la lucha contra la elusión tributaria era secundaria; solo lo podían invocar los particulares cuando éstos no podían acogerse a las libertades fundamentales de los Tratados de la UE. El abuso, en tanto que montaje puramente artificial, no está en principio referido a una entidad que no cumple con unos criterios mínimos de implantación en el Estado en el que opera, ni a los medios personales y materiales disponibles, ni a las funciones atribuidas, ni a la adición de valor a la cadena productiva. Este concepto arraigó su significado actual en la jurisprudencia gracias a otras sentencias como *Cadbury Schweppes*³²⁷ o *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*³²⁸.

Los fallos de estas sentencias también mostraban el desplazamiento que se estaba produciendo en la jurisprudencia del TJUE hacia posiciones más cercanas y favorables al interés tributario de los Estados³²⁹.

Además, pese a que estas sentencias se producían en el contexto de la libertad de establecimiento, el empleo del concepto de abuso terminaría generalizándose al resto de las libertades.

Por todo ello, las cláusulas anti-abuso de los Estados han de estar referidas solo a los montajes objetivamente artificiales, como indica el TJUE. Éstos solo pueden establecer y utilizar criterios para identificar el comportamiento elusivo/abusivo una vez que el particular no haya podido probar que su conducta está fundamentada en la economía real.

En la actualidad el TJUE considera abusiva la invocación formal de una norma, para obtener una ventaja tributaria, cuando la concesión o logro de éstas sea contraria al objetivo perseguido por aquélla y se observe que, por otra parte, el objetivo esencial de las operaciones es obtener una ventaja tributaria³³⁰.

327. Sentencia de 12-09-2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

328. Sentencia de 13-03-2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

329. Véase, por ejemplo, Ruiz Almendral (2013).

330. Que ha de resultar de ponderar en la operación la relevancia de su fin con la existencia de una lógica económica.

Para llegar hasta aquí, la jurisprudencia del TJUE sobre materias armonizadas, se fundamentó primero en la sentencia *Emsland-Stärke*³³¹, dictada sobre un asunto aduanero, basado a su vez en el Reglamento (CE, *Euratom*) núm. 2988/95 del Consejo, de 18 de diciembre de 1995, de protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas. Posteriormente se produjo la generalización de la sentencia sobre este asunto al contexto del Impuesto sobre el IVA, a partir de sentencias como *Part Service*³³² o *Halifax*³³³ cuya relevancia deviene de que, al tratarse de un recurso propio de la UE, ha llevado al TJUE a afirmar que los Estados son competentes para combatir su elusión porque es un deber que les es propio.

Todo ello ha dado lugar a que una parte de la doctrina haga suyo un principio anti-abuso único, de aplicación en ámbitos armonizados y sin armonizar, constituyendo un límite intrínseco de los derechos reconocidos por el Derecho de la Unión y sustentado en el “(...) ejercicio de un derecho o la aplicación de una norma de forma contraria a su finalidad y en la organización de actividades u operaciones de modo que la consecución de un ahorro tributario prevalezca sobre las lógicas económicas”³³⁴.

En consecuencia, se puede afirmar que, en el marco de una realidad social en la que la percepción de la elusión tributaria es controvertida, debido al abuso de derecho, ésta constituye un problema político que no se puede ignorar. Los hechos acaecidos en el plano internacional han producido efectos de gran trascendencia para el debate en el que deberían de concretarse los límites legales del comportamiento elusivo, hasta donde resulte posible.

Como podemos ver, a modo de ejemplo, en el siguiente epígrafe, por la relevancia de la magnitud de las cantidades que se estiman eludidas y sus implicaciones en todos los órdenes vitales, resulta necesario que la clarificación de los límites del comportamiento elusivo/abusivo en la normativa tributaria sea una realidad.

3. RELEVANCIA CUANTITATIVA DEL IMPACTO DEL COMPORTAMIENTO ELUSIVO

Aunque resulte obvio es preciso recordar que la información disponible sobre el impacto económico del comportamiento elusivo/abusivo no nos permite realizar afirmaciones ciertas sobre su magnitud total, ni en particulares y ni empresas, ni en los contextos nacionales ni en el internacional. De ahí que solo puedan intuirse cuando se realizan estimaciones al respecto a partir del conocimiento en profundidad de la Ley tributaria respecto a sus limbos, sus fallas, sus imprecisiones, etc.

Las estimaciones disponibles provienen de los datos aportados por investigaciones estrictamente periodísticas, de datos proporcionados por la revelación confidencial

331. Sentencia de 14-12-2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695.

332. Sentencia de 21-02-2008, *Part Service*, C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108.

333. Sentencia de 21-02-2006, *Halifax* y otros, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121.

334. Véase Sanz Gómez (2017; p. 255).

de trabajadores y funcionarios³³⁵, así como de los estudios científicos que emplean el mejor diseño posible (no siempre el preferible) y metodologías que permiten la inferencia estadística rigurosa, robusta, pero con la asunción de su correspondiente margen de error y muy probablemente una escasa fiabilidad y representatividad de los datos que se utilizan para su cálculo.

Desde la perspectiva histórica de la elusión transfronteriza, es decir, de la que lleva a los Estados a no recaudar de acuerdo con la actividad real que se realiza, produciendo una pérdida de sus ingresos por la erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios de un estado a otro, una referencia obligada es la investigación de Grubert y Slemrod (1998).

Estos autores analizaron el desplazamiento de los ingresos de las empresas estadounidenses hacia el Estado asociado de Puerto Rico para eludir tributos. Ellos mostraron que el hecho de que los ingresos corporativos obtenidos por las empresas en Puerto Rico estuvieran exentos del impuesto sobre la renta, que en cambio éstas tenían que pagar en los demás estados de los EE.UU. de Norteamérica, reforzaba que utilizaran los precios y otros medios de transferencia de ingresos para declarar en Puerto Rico todo lo que les era posible.

Los investigadores hallaron que el coste marginal efectivo de la transferencia de ingresos estaba disminuyendo respecto de la actividad real que se realizaba en Puerto Rico, porque su incremento en este país facilitaba que las empresas pudieran reclamar legítimamente una transferencia de ingresos.

Grubert y Slemrod (1998) también indagaron en el hecho de que los modos de eludir el cumplimiento tributario pueden ser múltiples y diferir muy considerablemente de unas empresas a otras. Hallaron que había datos que probaban que la producción que se realizaba en Puerto Rico, motivada por los impuestos, se presentaba como una oportunidad para las empresas a las que les era difícil concretar sus precios de transferencia³³⁶ en condiciones de igualdad, como ocurría entre las que su valor de marca era intangible o las que tenían un gasto muy elevado en I+D. En todos estos casos la elusión era una ayuda implícita a la inversión real en Puerto Rico que fue calificada por ellos como

335. Visítase, por ejemplo, <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks>, <http://www.waronwant.org/news/pressreleases/18283-unhappy-meal-1-billion-in-tax-avoidance-on-the-menu-at-mcdonalds>, <https://corporateeurope.org/sites/default/files/tax-avoidance-industry-lobby-low-res.pdf>, https://www.elconfidencial.com/empresas/2018-04-02/el-94-de-las-multinacionales-extranjeras-no-pagan-en-espana-todos-sus-impuestos_1543272/ o los trabajos de los periodistas López (2017, 13 diciembre), Sanhermelando (2016, 28 enero), Suanzes (2016, 31 agosto) o Zuil y Bowers (2017, 6 de noviembre).

336. El precio por transferencia, fundamentado en el principio de plena competencia, resulta de establecer la cuantía de los bienes y servicios en las transacciones entre entidades relacionadas, basándose en los precios establecidos para transacciones similares entre entidades no relacionadas.

En la actualidad este principio de plena competencia (*arm's length principle*), así como el de la tributación en fuente o residencia están siendo altamente cuestionados en relación con la evasión y la elusión tributaria.

facilitación de la elusión y que nosotros inscribimos en el marco propuesto por Larraz (1952) como *economía de opción*.

La noción de “facilitación de la elusión” permitió a Grubert y Slemrod (1998) la reinterpretación de los resultados obtenidos por Rosen (1976), en un estudio realizado sobre la mano de obra femenina. Estos investigadores concluyeron, tras su reinterpretación, que cuando concurren la elusión y el fraude no es necesario apelar a la “ilusión fiscal”³³⁷ para explicar el efecto diferencial investigado por Rosen (1976), porque el precio relativo de la decisión real depende del procedimiento utilizado en el incumplimiento por evasión o en la elusión: el impuesto puede ser “afinado”, pero la tasa salarial antes de impuestos no puede serlo. En general, no debe esperarse una respuesta similar al precio de un bien antes de impuestos y al que resulta tras la aplicación de éstos. Entendemos que su reinterpretación conlleva consecuencias a tener en cuenta en la operacionalización de la elusión.

El trabajo de Grubert y Slemrod (1998) es una muestra del papel de la interdisciplinariedad en el marco de las CC.SS. y de la necesidad de replicar las investigaciones.

Trece años más tarde de esta publicación, en este mismo sentido, la CE y la consultora *PriceWaterhouseCoopers*³³⁸ estimaban en 2011 que, en los países en desarrollo, la recaudación de los tributos por beneficios empresariales se podría incrementar en un 40% en cinco años si se pusiera fin a los abusos en los precios de transferencia³³⁹.

337. Es la infravaloración, por parte de los contribuyentes, del coste impositivo que tienen que satisfacer por los bienes y servicios públicos que reciben. Sugiere que cuando los ingresos del Estado no son total o parcialmente observados por los contribuyentes el coste percibido es inferior al real.

338. Véase *EuroAaid. Transfer Pricing and Developing Countries. Final Report*. Julio 2011. Recuperado de https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/transfer_pricing_dev_countries.pdf
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/transfer_pricing_dev_countries.pdf.

339. De hecho, como recoge Sandri (2017, 26 de marzo), la Comisión Europea, fundamentándose en que las prácticas elusivas atentan contra la legítima competencia en el mercado único, exigió a Apple que asumiera alrededor de 13.000 millones de euros en impuestos que eludió pagar al aprovecharse del bajo régimen tributario irlandés, mientras que se resuelve el recurso judicial en curso. Previamente, a raíz de una investigación en profundidad en materia de ayudas estatales iniciada en junio de 2014, la Comisión Europea concluyó que las dos resoluciones tributarias emitidas por Irlanda respecto a Apple habían reducido artificial y sustancialmente los impuestos pagados por esta empresa en dicho país desde 1991 y la comisaria Margrethe Vestager, responsable de la política de Competencia, declaró al respecto que ‘Los Estados miembros no pueden otorgar ventajas tributarias de forma selectiva a determinadas empresas, puesto que esa medida es ilegal en virtud de las normas sobre ayudas estatales de la UE. La investigación de la Comisión ha permitido concluir que Irlanda concedió a Apple ventajas tributarias ilegales que le permitieron pagar, a lo largo de varios años, un importe en concepto de impuestos considerablemente inferior al de otras empresas. En efecto, en virtud de este tratamiento selectivo, Apple consiguió pagar un tipo efectivo del impuesto sobre sociedades del 1 % sobre los beneficios

Según los cálculos de la OCDE y el G20 las prácticas transfronterizas que se pretenden corregir con el Proyecto BEPS, en el momento de la justificación de su propuesta, costaban a los países entre 100 000 y 240 000 millones de dólares de los EE.UU.³⁴⁰. Esta era una de las razones que llevaron a ambas instituciones a reconocer la necesidad de establecer límites:

“(…) a las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales que explotan las lagunas y los desajustes de las normas tributarias para evitar el pago de impuestos. La mayor dependencia de los países en desarrollo del impuesto sobre la renta de las sociedades hace que sufran de manera desproporcionada la erosión de la base y el desplazamiento de las ganancias (BEPS)”³⁴¹.

Como ya advertíamos en el inicio de este epígrafe, debido a los problemas de validez de los datos, es decir, de su representatividad, además de los relativos a su veracidad que afectan directamente a la fiabilidad de los resultados, las conclusiones de los estudios que estiman la elusión podía variar mucho. De hecho, los resultados de la revisión realizada por Fuest y Riedel (2012) les llevó a éstos a criticar abiertamente las estimaciones que se habían hecho hasta el momento en el que ellos realizaron su trabajo. Así, por ejemplo, la principal base de datos de los balances de las empresas, *Orbis*, muestra limitaciones tan graves y sistemáticas que han llevado a investigadores como Cobham y Loretz (2014) a recomendar que no se use para realizar investigación internacional, dada la sub-representación tanto de los países de ingresos más bajos como de los principales centros de transferencia de beneficios.

Un intento de solucionar las carencias mencionadas ha llevado a la creación del Centro Internacional de Impuestos y Desarrollo-Instituto Mundial de Investigaciones de Economía del Desarrollo (ICTD-WIDER, por su nombre en inglés)³⁴². Su base de datos, conocida como Base de Datos sobre Ingresos Públicos (GRD, por su nombre en inglés)³⁴³, combina datos procedentes de varias bases internacionales importantes y una nueva compilación de los informes del Artículo IV del FMI y de los informes de los funcionarios de distintos países³⁴⁴.

Debido a los efectos de la última crisis financiera mundial en las economías de los países, los ciudadanos y los políticos responsables de diseñar y aplicar las políticas tributarias han intensificado su preocupación por las pérdidas derivadas de la elusión tributaria empresarial. Al mismo tiempo, los investigadores de este fenómeno

generados en Europa en 2003 y que se redujo hasta el 0,005 % en 2014’ (véase https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_2923).

340. Véase <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

341. Véase <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

342. Véase <https://www.wider.unu.edu/project/government-revenue-dataset>.

343. Véase <https://www.wider.unu.edu/about-grd>.

La GRD se presenta como una alternativa a las bases de datos existentes, incluida la del Fondo Monetario Internacional (FMI), cuyos datos también presentan problemas relevantes sobre su validez y veracidad/fiabilidad.

344. Véase Cobham y Janský (2017).

han centrado sus esfuerzos en lograr estimar la magnitud de las pérdidas que sufren los Estados, utilizando datos más fiables y representativos. Los estudios realizados en los EE.UU. de Norteamérica son un referente en este sentido.

Así, Clausing (2009) estimó unas pérdidas de 60 000 millones de dólares respecto de los beneficios obtenidos por las empresas multinacionales de los Estados Unidos en 2004, lo que equivalía al 35% de la recaudación del impuesto federal sobre la renta de estas empresas.

Zucman (2014) calculó que la transferencia de beneficios a jurisdicciones de baja tributación reducía la factura tributaria de las empresas de propiedad estadounidense en alrededor del 20%. Asimismo, halló que los ingresos en el Tesoro norteamericano se habrían incrementado en torno a los 200 000 millones de dólares en impuestos adicionales en 2013 si la tasa impositiva efectiva pagada por las empresas de propiedad estadounidense no hubiese disminuido del 30% al 20% en el periodo 1998-2013.

En 2016 Clausing, en una nueva investigación, halló que las pérdidas debidas a la transferencia de beneficios, por parte de las multinacionales con sede en los Estados Unidos de Norteamérica, le costaron a este país entre 77 000 y 111 000 millones de dólares en el año 2012, incrementándose significativamente con el paso del tiempo. Resultados que han sido corroborados en el estudio de Cobham y Janský (2017), que utilizaron el mismo conjunto de datos y estimaron las pérdidas de ingresos en el ámbito mundial en un rango que oscila entre los 130 000 y los 200 000 millones de dólares.

En el contexto internacional probablemente los dos estudios más relevantes han sido el de Crivelli, De Mooij y Keen (2016) y el de Cobham y Janský (2018). Este último, además de replicar el estudio econométrico de Crivelli et al. (2016), amplió el análisis comparativo mundial y regional. Lo hizo empleando la presentación y reagrupación de las estimaciones por país, lo que permitió obtener nuevos conocimientos sobre la geografía de la elusión de impuestos de las empresas multinacionales.

El fin de la investigación de Cobham y Janský (2018) fue arrojar nueva luz sobre el impuesto internacional de sociedades, de tal modo que los resultados les pudieran permitir entender por qué algunos países pueden resultar más sensibles que otros al apoyo de las reformas de las normas tributarias internacionales.

Los investigadores se plantearon tres objetivos: (i) probar la robustez de sus resultados, a fin de introducir datos de mayor calidad sobre los ingresos y series alternativas de datos sobre los tipos impositivos efectivos; (ii) poner a prueba un enfoque alternativo para definir los “paraísos tributarios”, con el fin de contrastar la solidez de los resultados previos y propios; (iii) presentar los resultados desagregados, es decir, pormenorizadamente.

El segundo objetivo conllevaba un reto metodológico que, a su vez, permitió a Cobham y Janský (2018) averiguar en qué países se eludía más. Las revisiones previas de la literatura realizadas por Reuter (2012) y Johannesen y Pirttilä (2016) u otras

anteriores como la realizada por Fuest, Hebous y Riedel (2011) son pruebas, por una parte, del esfuerzo que los investigadores han realizado para acercar sus estimaciones a la realidad y, por otro, del desplazamiento de los beneficios derivados de la actividad realizada por las empresas hacia los países en desarrollo, en detrimento de los estados menos desarrollados.

Estos resultados están en línea con los hallazgos de Tørsløv, Wier y Zucman (2017) respecto de que la transferencia de beneficios se produce con mayor frecuencia en los países menos desarrollados, lo que llevó a Cobham y Janský (2018) a proponer una respuesta tentativa con la que contestar a por qué muchos países en desarrollo optan por tipos bajos del impuesto de sociedades, a pesar de la urgencia de sus necesidades de ingresos y de las graves limitaciones en el uso de otras bases impositivas.

En esta misma línea, el trabajo de Reynolds y Wier (2016) también proporcionó estimaciones de las pérdidas de ingresos tributarios que conllevaba este desplazamiento de los beneficios, pero su investigación se centró sólo en Sudáfrica. Sus resultados mostraron que la transferencia de beneficios había mermado la relación entre impuestos y el PIB, pero sólo en el 0,05%. Esto implicaba que Sudáfrica (i) tenía más éxito que los Estados Unidos en la prevención de este abuso o que (b) funcionaba como un centro de transferencia de beneficios de otros lugares, reduciendo las pérdidas netas a valores estadísticamente insignificantes.

En el estudio de Cobham y Janský (2018) los resultados mostraron que Sudáfrica sufre pérdidas BEPS que se sitúan entre el 1,6% y el 1,9% de su PIB, frente al 0,05% que se estimó en la investigación de Reynolds y Wier (2016).

Es cierto que los datos de Sudáfrica están lejos del extremo superior de la distribución de las pérdidas tributarias halladas por Cobham y Janský (2016), pero son relevantes en sí mismas y respecto del valor de la veracidad/fiabilidad y la representatividad de los datos utilizados en este tipo de investigaciones³⁴⁵. Además, prueban la afirmación de Crivelli et al. (2016) cuando subrayaban la dificultad de cuantificar de manera convincente los ingresos que están en juego a causa de la elusión tributaria transfronteriza.

Los resultados Cobham y Janský (2016)³⁴⁶ mostraron una reducción de la magnitud de la estimación de las pérdidas de ingresos que se situó alrededor de los 500 000 millones de dólares en todo el mundo (utilizando los datos de la base GRD –Base de datos de ingresos gubernamentales–), frente a los casi 650 000 millones de dólares estimados por Crivelli et al. (2016).

Los resultados de Cobham y Janský (2018) confirman y avalan en gran medida las conclusiones a las que llegaron Crivelli et al. (2016) respecto del uso de datos de los

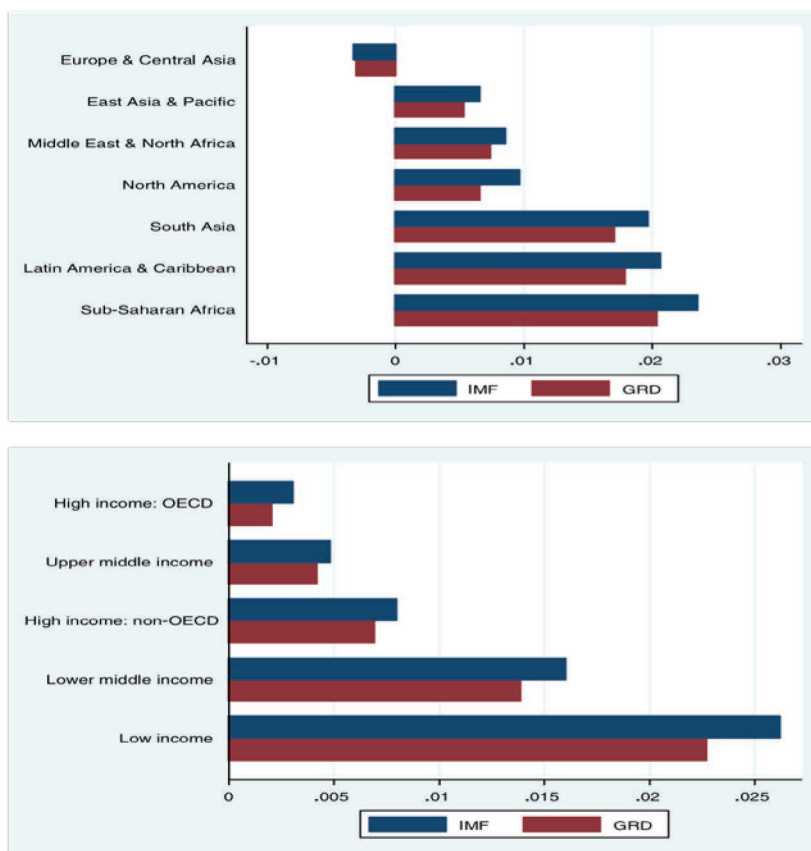
345. Datos obtenidos de la base del Departamento de Asuntos Tributarios del FMI frente a datos de la base del Centro Internacional de Impuestos y Desarrollo-Instituto Mundial de Investigaciones de Economía del Desarrollo (ICTD-WIDER) - Base de Datos sobre Ingresos Públicos (GRD).

346. Véase Anexo II ‘Distribución mundial de la pérdida de ingresos por evasión de impuestos de sociedades: reestimación y resultados por países’.

ingresos de los Estados, utilizando la base datos sobre ingresos públicos (GRD) de uso libre. Además, como subrayan los autores, sus datos proporcionan un grado de detalle que no se daba en el trabajo replicado (abriendo puertas a nuevas preguntas y con ello al desarrollo de nuevas investigaciones).

En este sentido, el mayor detalle de los datos permite observar que la parte más grande de la reducción (estimada en su conjunto) se refiere a los países de la OCDE, lo que significa que también encontraron un diferencial aún mayor en la magnitud de las pérdidas sufridas por los países de ingresos más bajos.

En la Figura 2.1 se muestra una representación gráfica de las pérdidas medias en relación con el producto interior bruto, en cada una de las Regiones estudiadas y con los ingresos obtenidos. Se pueden observar las diferencias obtenidas respecto a las bases de datos utilizadas para los cálculos.



Note: IMF and GRD refer to the mean values of revenue loss estimates using IMF and GRD data, respectively.

Source: Authors' calculations based on data from Crivelli et al. (2016) and the GRD.

FUENTE: Cobham y Janský (2018).

Figura 2.1. Pérdidas medias/producto interno bruto por región y por ingresos

GRD: Base de datos de ingresos gubernamentales; FMI: Fondo Monetario Internacional; OCDE: Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.

Además, de manera contundente, los datos muestran que la magnitud de las pérdidas es sustancialmente mayor en los países con ingresos bajos y con ingresos medios bajos, es decir, en el África subsahariana, en América Latina, en el Caribe y en el sur de Asia, cuando los comparamos con los de otras regiones del planeta.

Estos datos, pese las carencias de la metodología empleada, ponen de manifiesto que los países con menores ingresos:

- (i) sufren generalmente una elusión transfronteriza de mayor cuantía en el impuesto sobre las sociedades, incluso antes de tener en cuenta su mayor dependencia de los ingresos tributarios procedentes del Impuesto de la Renta sobre las Sociedades;
- (ii) se constata la reiteración de las diferencias sustanciales cuando se comparan los países atendiendo a sus ingresos y a la Región del planeta en la que se hallan, con las implicaciones que de ello han de derivarse para los responsables de las políticas tributarias locales y mundiales (v.gr., integrantes del Grupo de los 77).

Este tipo de investigación, pese a sus carencias, deja patente que es posible diseñar aplicaciones metodológicas que vayan más allá de los tipos impositivos legales, centrándose en los incentivos reales que motivan a las EMN a desplazar sus beneficios de país a otro.

Sin duda, parte de estas carencias (debidas a la veracidad/fiabilidad y a la representatividad de los datos) desaparecerán cuando se cumpla la medida 13 del BEPS, sobre la presentación de informes, de todos y cada uno de los países, a cerca de la actividad de las empresas multinacionales en su territorio. Ello permitirá acotar el alcance y la naturaleza del desajuste entre los beneficios y la ubicación de la actividad económica real.

Por lo que respecta a nuestro ámbito doméstico, a España, la estimación de las pérdidas alcanza los 5 500 millones dólares, es decir, 5 000 millones de euros anuales. En relación con el Impuesto de Sociedades la recaudación estimada debería ser un 20% más de la recaudada. La estrategia elusiva de las EMN conlleva un decremento anual en el PIB del 0,4%.

La tributación de las empresas en España

	Base imponible (Millones de €)	Cuota líquida (Millones de €)	Tipo efectivo (%)
GRANDES EMPRESAS	34.406	9.097	26,4
RESTO DE EMPRESAS	55.322	14.928	27,0
TOTAL	89.728	24.025	26,8

Fuente: Agencia Tributaria y Aedaf.

EL MUNDO GRÁFICOS

Figura 2.2. La tributación de las empresas en España³⁴⁷

347. Tomado de Viaña (2017, 6 de agosto).

Las estimaciones de la AEAT sitúan en el 7% el tipo efectivo sobre el resultado contable de las EMN, debido a la elusión producida por la ingeniería tributaria. En cambio, la Asociación Española de Asesores Tributarios (AEDAF) defiende que, si se considera la base imponible, la cuantía es del 26%³⁴⁸. En cualquier caso, como puede observarse en la Figura 2.2, las empresas medianas y pequeñas (pymes) son las que más pagan.

Según informa Viaña (2017, 6 de agosto):

“(...) para la AEDAF los datos de la Agencia tributaria ‘(...) ni siquiera se acercan a la realidad’. El informe publicado por la patronal hace cerca de un mes apuntaba que el tipo efectivo de las grandes empresas es del 20%. El dato, sin embargo, podría considerarse parcial ya que, al fin y al cabo, proviene de una parte interesada. Pero ayer, la AEDAF presentó otro documento en el que fue más allá al estimar que las grandes empresas pagaron en 2014 –último año del que existe información completa– un tipo efectivo por el impuesto de sociedades del 26,4%, mientras que tipo medio del conjunto de las empresas fue del 26,8%. Y en este caso, los cálculos provienen de técnicos y expertos ‘en materia fiscal que se dedican, de forma principal, al asesoramiento tributario’ (...) ¿Dónde se produce la diferencia? ‘En la forma de realizar el cálculo, asegura la AEDAF’. Por una parte, los Asesores Tributarios consideran que Hacienda mezcla magnitudes que ‘no son comparables’, ya que compara la cuota tributaria española sobre el resultado contable, que incluye rendimientos, rentas y beneficios obtenidos en el extranjero, pero sólo la tributación en España. A ello se une que ‘no tiene sentido descontar deducciones por doble imposición’, y el resultado es que los datos ofrecidos por la Agencia Tributaria ‘no se corresponden en absoluto con la realidad’”.

Desde la perspectiva científica lo que esta discusión pone de manifiesto son las carencias de consenso en la metodología, con independencia de las limitaciones que esta pudiera presentar en el ámbito del Derecho Tributario.

Es preciso consensuar las definiciones operativas de los conceptos, fijar con claridad meridiana sus límites y la estrategias e instrumentos de evaluación que permitan cuantificar los resultados de las medidas, para poder contrastarlas objetivamente (o lo menos subjetivamente que resulte posible).

Una disciplina que se inserta en el marco de las CC.SS. no puede permitirse este tipo de desavenencias respecto de cuestiones tan básicas, debe contar con estrategias que le permitan ir reduciéndolas hasta aproximarse tanto como se pueda a su eliminación.

De ahí la necesidad de que el Derecho Tributario busque su lugar entre las disciplinas científicas que someten la validación de su quehacer a la evidencia empírica, de naturaleza correlacional y experimental, así como la de la validación de sus

348. Viaña (2017, 6 de agosto) recoge en su artículo que ‘El ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, aseguró el pasado mes de enero en el Congreso de los Diputados que las grandes empresas ‘tributan al 7%’. Sin embargo, CEOE primero, y la Asociación Española de Asesores Tributarios (AEDAF) después, han asegurado que la afirmación de Montoro no es cierta’. A la pregunta ‘¿Cuánto tributan las empresas españolas según el Gobierno?’ el ministro responde que ‘Tributan menos que cualquiera de nosotros (...) Cuando llegamos al Gobierno, el tipo efectivo de los grandes grupos era del 3%, lo que quiere decir que grandes grupos de España pagaban cero’.

estrategias de observación y registro, de sus instrumentos de medida y del conjunto de sus intervenciones.

Acuerdos como los del Proyecto BEPS y metodologías como la utilizada por Cobham y Janský (2018) pueden permitir avances en este contexto, tanto en relación con la elusión empresarial como la estrictamente individual. La elusión con carácter general y la que se practica utilizando los llamados “paraísos tropicales” son de uso indistinto de las personas jurídicas y de las físicas.

La apuesta de la OCDE y el G20, y dentro de éste la UE, es el camino para que el Derecho Tributario pueda terminar siendo una disciplina basada en la evidencia frente a su situación actual en la que se basa principalmente en la reflexión, la interpretación y la especulación, propiciadas por la ausencia de conceptos debidamente delimitados y operacionalizados, así como de estrategias e instrumentos de medidas fiables y válidos que le permitan obtener resultados generalizables al conjunto de la población que estudie.

Muy probablemente ello se debe también a que el Derecho Tributario precisa incorporar junto a la normativa las variables de orden social e individual que se han mostrado o se perciben asociadas al acto de tributar. Esta necesidad, por otra parte, es connatural al hecho de compartir su objeto de estudio (la regulación del comportamiento tributario) con otras disciplinas que también se ocupan de éste desde perspectivas distintas como ocurre especialmente con la psicología, la sociología o la economía.

Ahora bien, para poder incorporar todo ello es preciso que lo posibilite el modelo³⁴⁹ o teoría funcional en la que se sustenta el Derecho Tributario. Es decir, el que sirve de referencia para explicar la relación jurídico-tributaria entre la Administración y los contribuyentes.

En el siguiente capítulo abordaremos su evolución y el estado actual de este modelo de relación en el ámbito tributario.

349. En el ámbito de las CC.SS. estas construcciones son artefactos teóricos o esquemas lógicos que se han propuesto como modelos explicativos o como teorías funcionales que tratan de explicar la tributación. Se trata de supuestos teóricos y metodológicos que orientan y fundamentan las estrategias de investigación e intervención. Además, ayudan a organizar las ideas que se tienen sobre el fenómeno objeto de estudio, permiten hacer inteligibles cómo y por qué los fenómenos exhiben las propiedades que descriptivamente poseen, guían la toma de decisiones y la elección de las mejores medidas a la vez que facilitan la comunicación interprofesional, explican los hechos a través de hipótesis, ofrecen un mapa del sector de la realidad que abordan y orientan su investigación (véase, por ejemplo, Olivares, Macià, Olivares-Olivares y Rosa-Alcázar, 2012; p. 80).



III

¿HACIA UN NUEVO MODELO JURÍDICO-TRIBUTARIO?

La relación jurídico-tributaria entre Administración y obligados tributarios ha ido evolucionando de acuerdo con desarrollos teóricos que han sido fundamentalmente fruto de la razón y la reflexión³⁵⁰.

En este curso, autores como Otto Mayer (Mayer, 1914) y Paul Laband (Laband, 1979) la definen como una relación de poder y asimétrica, en la que la Administración se sitúa y actúa desde una posición de supremacía frente al contribuyente que lo hace desde una posición de subordinación.

Otros autores como Donato Giannini (Giannini, 1950) y Albert Hensel (Hensel, 1956) la delimitan como una relación jurídico-obligatoria estática, similar a la que pueda darse entre dos individuos que parten de la existencia de una obligación tributaria como cauce y marco jurídico de la prestación económica particular. Desde esta perspectiva la ley le confiere a la Hacienda Pública un derecho de crédito, determinado en su contenido por la propia ley, que se corresponde con una deuda por parte del contribuyente. El instrumento para hacerla efectiva es la potestad o potestades administrativas otorgadas a la Hacienda Pública.

En cambio, otros juristas como Rodríguez Bereijo (1976) o Martín Delgado (1979) definen la relación como el resultado de un procedimiento cuyo objetivo es lograr el ingreso tributario. En consecuencia, el acento se sitúa en el procedimiento de imposición, entendido como conjunto de situaciones y actuaciones entre los que no existe una correspondencia biunívoca, pero que da lugar a existencia de deberes, potestades, derechos y obligaciones que son cambiantes.

Sin embargo, como indicaban Sainz de Bujanda (1963) o Amatuucci (1965 y 1984), la relación tributaria es mucho más compleja, como muestran los resultados de la investigación de campo y de laboratorio³⁵¹. Las teorías fruto de la reflexión que surge

350. Véase Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero (2004).

351. Véase Alm (2019).

de la observación o la especulación racional constituyen una aproximación a la realidad generalmente muy parcial.

De hecho, ante tal dificultad en ocasiones se ha optado por la mera descripción de la relación jurídico-tributaria, en vez de intentar afrontar la explicación desde una teoría de y sobre la misma. Esto es lo que ocurre, por ejemplo, en la normativa tributaria la que se pone el acento en las obligaciones formales y materiales para definir la relación como el conjunto de derechos y obligaciones que tienen su origen en la aplicación de los tributos.

Como hemos visto a lo largo de las páginas que preceden, tanto la evolución de la jurisprudencia de nuestro TS como en relación con a la del TJUE sobre la elusión transnacional, estamos asistiendo a un lento pero progresivo desarrollo de un nuevo modelo jurídico-tributario sobre la relación entre el contribuyente y la Administración tributaria, al menos en el ámbito de la OCDE y muy especialmente, dentro de ésta, en Europa y en algunos países de hispano-américa³⁵².

Este cambio puede constatarse en las señales que muestran el comienzo de un desplazamiento del centro de la tributación desde la exigencia al obligado tributario de una contribución pecuniaria igual a la que la ley demanda (“lo legal”) hacia la equidad en la contribución, desde la actuación *a posteriori* de la Administración (tarea de comprobación e investigación y sancionadora) hacia la prevención basada en la colaboración, desde una relación basada en el ejercicio del poder hacia otra en la que se quiere que predomine la confianza mutua (véase Cuadro 4).

Cuadro 4. Características de la relación jurídico-tributaria en los modelos tradicionales y en el nuevo marco tentativo

	Modelos	
	Tradicionales	Tentativo
Contribución de obligado tributario	Sólo lo que la ley le demanda	Equidad en la contribución según la ley
Relación de la Administración con el obligado tributario	Asimétrica y de control (detección y sanción)	Cooperación, asistencia, confianza mutua y control
Actuación de la Administración	<i>A posteriori</i> del acto de tributar	<i>A priori y a posteriori</i> del acto de tributar

En la base de este movimiento de cambio se hallan tanto razones de justicia redistributiva y social como resultados de la investigación sobre el comportamiento de los contribuyentes³⁵³. Entre los avances que se han producido en el conocimiento de las variables que afectan al comportamiento tributario (empresas e individuos) destacan la relevancia de que los sistemas tributarios las incorporen en la redacción de las

352. Véase García Novoa y Caballero Perdomo (2019).

353. Véase Olivares Olivares (2021a y 2021b).

normativas y en su implementación, en la medida en que las circunstancias de cada Estado lo vayan haciendo posible. Ni el legislador ni la jurisprudencia pueden permanecer ajenos a estos conocimientos porque no lo son ni los ciudadanos ni la economía. No obstante, el cambio pese a ser necesario ha de realizarse con la cautela y respetando los principios jurídicos que ordenan el Derecho Tributario³⁵⁴.

Así, por ejemplo, un aspecto básico para este cambio de modelo es que no se olvide que el control del comportamiento a través de variables externas como la probabilidad cierta del inicio de un procedimiento de comprobación y/o de investigación, el control y la detección, la cuantía de las sanciones económicas e incluso la privación de la libertad por la comisión de un ilícito penal en el ámbito tributario (el encarcelamiento), como se ha probado reiteradamente³⁵⁵, no se muestran más eficaces por sí solas que con el empleo de medidas de confianza mutua con el contribuyente.

De hecho, como se extrae de los estudios realizados por Alm (2019) cuando en los análisis de los datos se controla el efecto de las variables de orden subjetivo como la percepción de las normas, la asimilación de las normas sociales, la valoración personal del comportamiento de las autoridades tributarias y de los tribunales, etc., se constata que cuando las autoridades tributarias son calificadas como equitativas, los grados de cumplimiento generalmente son elevados y los costes pecuniarios del control externo muy inferiores a los que requiere la aplicación efectiva de la coacción.

Muy probablemente en ello tiene mucho que ver el hecho de que, en general, los sistemas tributarios actuales requieren un grado muy elevado de cooperación voluntaria para ser eficaces, a lo que se añade la complejidad de sus normativas.

De ahí que parezca que podría resultar muy poco productivo aplicar solo o principalmente un procedimiento tributario de carácter coactivo para hacer que se cumplan las obligaciones tributarias (“incluso cuando se desconozcan” –sic–), utilizando como estrategia principal y general la amenaza del empleo de medidas coactivas, es decir, sin restringir su uso a casos excepcionales y de acuerdo a criterios ajustados a la realidad del obligado tributario.

No olvidemos que la estrategia de “la sospecha” se fundamenta en una inversión del principio de equidad³⁵⁶. La confianza es una condición previa y necesaria para que la equidad procesal de las autoridades tributarias produzca el cumplimiento voluntario³⁵⁷, pero es muy difícil confiar en quien te percibe como potencial delincuente y parte del supuesto de que tienes que probar que no lo eres, demostrando con hechos y datos un comportamiento tributario ajustado a Derecho. Ocurre además que, si tal comportamiento no se ajusta “adecuadamente” a las categorías y figuras que recoge el sistema entonces pueden darse las paradojas que hemos observado en los fallos de nuestro TS sobre el comportamiento elusivo.

354. Para un análisis crítico puede verse el trabajo de Soler Roch (2019).

355. Véase Alm (2019).

356. Véase Hartner, Rechberger, Kirchler y Schabmann (2008).

357. Véase Braithwaite (2007, 2009), Murphy (2004) o Van Dijke y Verboon (2010).

Por otra parte, en el plano estrictamente empresarial, estamos viviendo un momento histórico en el que los Estados se están cuestionando si sus normas sobre la competencia empresarial se adecúan al contexto económico actual. Este contexto se caracteriza hoy por su digitalización y su globalización, por su complejidad y su movilidad. Estas características son propias del incremento de la complicación de los modelos de negocio y de la complejidad de las organizaciones empresariales para adaptarse a tales modelos. Todo ello ha posibilitado que resulte cada vez más difícil determinar qué Estado tiene el derecho de gravar los beneficios de las empresas que operan en dos o más países³⁵⁸.

Si las normas sobre la competencia empresarial se mantienen como hasta ahora, entonces los Estados habrían de soportar los espacios de elusión (y en su caso de evasión) que se han producido y se siguen incrementado internacionalmente. Los efectos previsibles de esta posición parecen claros como se manifiesta en las razones que han justificado el Plan BEPS y el rumbo en esta materia de la UE: incremento progresivo de la erosión de las bases imponibles, cada vez menos control sobre los beneficios empresariales generados por la actividad en un país y, en último extremo, desplazamiento del control de la economía desde los gobiernos de los Estados hasta los gobiernos de las empresas.

En cambio, si se opta por modificar las reglas actuales sobre competencia empresarial, los Estados deberían de limitar la competencia buscando puntos de equilibrio que les permitan introducir cambios fundamentados conceptual y empíricamente, es decir, basados también en el conocimiento científico de la situación tributaria³⁵⁹. Tales cambios en los principios y las reglas contenidas en sus normativas y en los convenios deberían prevenir/regular mecanismos de evasión (o la doble no imposición), así como la tributación internacional (convenios de doble imposición, etc.) y los que ya hemos citado y a los que nos volveremos a referir más adelante.

Además, a la luz del Derecho Tributario, todo ello debería producirse en el marco del incremento de la cooperación y de la transparencia entre Estados, facilitando la aplicación de la metodología científica (delimitación y operacionalización de conceptos mediante consenso entre pares respecto de datos y operacionalización de principios, introducción de las revisiones de los consensos conceptuales por pares, etc.).

358. Sánchez-Archidona Hidalgo (2019, 2020).

359. Así, por ejemplo, en relación con las normas sobre los precios de transferencia, cuyo objetivo es impedir que la valoración abusiva posibilite transferir beneficios de una jurisdicción con mayor gravamen a otra en el que éste sea menor, en la actualidad se debate sobre la conveniencia de sustituirlas por otras basadas en criterios como los recogidos en el proyecto de base común imponible consolidada de la UE. De hecho, el 25 de octubre de 2016, la Comisión inició este camino presentando dos propuestas diferenciadas de directivas, relativas a la base imponible común del impuesto sobre sociedades y a la base común imponible consolidada [textos referenciados respectivamente como COM (2016) 685 final y COM (2016) 683 final]. Ello fue debido a la constatación de que éstas presentan problemas para cumplir con su mandato (valorar las operaciones *intra-grupo* según los precios de mercado) porque posibilitan que se haga como si las hubieran llevado a cabo partes distintas e independientes cuando realmente no tiene por qué ser así y generalmente no lo es.

Los pasos dados en este sentido tanto por la UE como por la OCDE son coherentes con estos hechos y trata de buscar una regulación de las normativas tributarias acorde con la situación socio-económica actual que ha dado lugar al referido incremento de la complicación de los modelos de negocio (sobre todo electrónico) y de la complejidad de las organizaciones empresariales que se ha producido al unísono con éste.

1. EVOLUCIÓN DE LA CONSIDERACIÓN DE LOS MOTIVOS EN EL CONTEXTO TRIBUTARIO: DE SU IRRELEVANCIA A SU CONSIDERACIÓN COMO UN ELEMENTO BÁSICO

Hasta no hace mucho se había postulado que el deber jurídico guarda una relación biunívoca con el derecho/facultad de otro, mientras que el deber moral se consideraba estrictamente individual, de uno consigo mismo, del contribuyente con su conciencia. Por ello, del primero se entendía que podía reclamarse su cumplimiento, mientras que del segundo no; el primero era objeto del Derecho, el segundo no³⁶⁰.

Cuadro 5.10. Los límites de la autonomía individual en la regulación de los intereses particulares

Código Civil Artículo 1.255		
Las leyes	La moral	El orden público
Deber jurídico. Correspondencia biunívoca: Persona vs. persona. A todo deber jurídico le corresponde un derecho de otro que puede reclamar su cumplimiento.	Deber moral. Correspondencia biunívoca: persona vs. conciencia propia –individual–. Nadie puede reclamar su cumplimiento.	Deber cívico. Correspondencia unívoca: Contribuir a los gastos comunes según el mandato de la Ley ³⁶¹ .
Límites de la autorregulación de los intereses particulares		

360. Véase Radbruch (2013).

361. Este modo de razonar permite deducir que dentro de la legalidad cada cual puede organizar y planificar sus bienes -ingresos y patrimonio- para minimizar el pago de los tributos; sobre este descansa la certeza y la previsibilidad de las consecuencias jurídicas que seguirán a nuestras actuaciones tributarias. Además, el deber moral y el deber cívico no obligan al contribuyente a tomar el camino que sea más beneficioso para la hacienda pública.

Se trata de un razonamiento asumido en el entorno occidental desde hace ya mucho tiempo y que por lo tanto se ha tenido como su cimiento. Véase, por ejemplo, la posición de Albiñana García-Quintana (1970), el caso *Helvering v. Gregory*. Court of Appeals for the Second Circuit 69 F.2d 809 (2d Cir.; Mach 19, 1934), recuperado de <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/>, o Lerouge (1944, citado por Albiñana García-Quintana, 1970; p. 15) reseñados por Marín Benítez (2017; p. 31).

Como puede verse en el Cuadro 5.10, que recoge los límites de la autorregulación de los intereses particulares que se contienen en el art. 1255 de nuestro Código Civil, desde esta posición tradicional la autonomía individual se hallaba limitada solo por la ley. Podría pensarse que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que recoge nuestra Constitución en el artículo 31 no podía contemplarse como una obligación que llevara al contribuyente a pensar primero en los demás y después en sí mismo³⁶²; esa era una opción estrictamente personal.

En el contexto europeo hay que destacar dos hechos que, a su vez, están en línea con el pensamiento de Tipke (2002) y la Declaración del Foro de Seúl de la OCDE, de 15 de septiembre de 2006, en la que se explicitó que existía un tipo de comportamiento tributario (generalmente propio de las EMN, pero no sólo), calificado entonces con la expresión “planificación tributaria agresiva”. Con este sintagma se designaba a un comportamiento que pese a considerarse lícito era calificado como inaceptable moralmente.

Un hecho se produjo en el marco de la Comisión Europea, el otro en nuestro TS. Ambos constituyen una muestra de que la autonomía privada en el contexto tributario no es ajena *per se* al código moral de la sociedad ni a la seguridad jurídica³⁶³.

Los dos ejemplos son parte de la punta del *iceberg* del malestar que existe, al menos entre una parte relevante de quienes contribuyen honestamente al sostenimiento de los bienes y servicios públicos. Tal malestar tiene su origen en el hecho de que, en muchos casos y en algunos de ellos muy significativos, el uso que se hace de la normativa no se rige por los criterios propios de la justicia redistributiva³⁶⁴ sino estrictamente por los del

362. Véase Albiñana García-Quintana (1970).

En el caso español, el concepto de empresa que recoge nuestro Código de Comercio vigente data de 1885 hace ya más de 135 años (Real Decreto de 22 de agosto de 1885, publicado en el BOE núm. 289, de 16 de octubre de 1885, que entró en vigencia el 1 de enero de 1886).

Parece evidente que existe una descontextualización cultural en la definición que por aquel entonces se entendía adecuada para el concepto de empresa y el que figuraría hoy si se actualizara. Así, el Código de Comercio indica en su artículo 116 que “El contrato de compañía, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro, será mercantil, cualquiera que fuese su clase, siempre que se haya constituido con arreglo a las disposiciones de este Código. (...)” (la negrita es nuestra).

363. Este principio, por una parte, da al contribuyente certeza y legalidad porque le permite conocer los gravámenes a los que tendrá que hacer frente y las exenciones a que tiene derecho; por otra, supone certeza para el Estado sobre el valor de los recursos que puede recaudar y en base a ello diseñar un plan con objetivos a corto, medio y largo plazo respecto de sus ingresos y los gastos previstos.

364. No se devuelve a la sociedad la parte del beneficio que se correspondería con los recursos que la sociedad pone al servicio de los contribuyentes (personas físicas o jurídicas) y de lo que éstos se benefician: sistema educativo, sistema de salud, infraestructuras para el desplazamiento y el transporte, financiación de la investigación básica, etc.

Por ejemplo, sobre el impacto económico del incumplimiento tributario, muy recientemente Gil (2020, 29 noviembre), basándose en los datos publicados por *Tax Justice*, afirmaba en el Diario.es que “Reino Unido, Holanda, Luxemburgo y Suiza son responsables de la mitad de las pérdidas fiscales anuales: 199.000 millones de euros”, acompañándolo con el subtítulo “La entidad *Tax Justice* calcula que se pierde cada segundo en un paraíso fiscal el equivalente al salario anual de una enfermera”. El periodista refería una cita textual de *Tax Justice* en la que esta organización concluye, al analizar los datos proporcionados por la OCDE, que “las corporaciones

beneficio individual o el corporativo. En estos casos entienden que el comportamiento tributario es merecedor del reproche moral y éste está plenamente justificado.

En ambos ejemplos se percibe que el abuso de la interpretación de la norma en beneficio particular está alcanzando su límite³⁶⁵, razón por la que desde hace ya algún tiempo se ha empezado a cuestionar abiertamente la base en la que se sustenta el modelo tributario vigente y se ha comenzado a redefinir sus asunciones.

Cronológicamente, el primer caso se produjo durante la comparecencia ante la Comisión Parlamentaria destinada a analizar las prácticas de planificación tributaria de determinadas multinacionales en el Reino Unido. Tuvo lugar el 19 de noviembre de 2012, en el marco del Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión tributaria³⁶⁶.

Durante el intercambio dialéctico dirigido por la presidenta del Comité de Cuentas Públicas, Margaret Hodge, las empresas fueron acusadas de desviar los beneficios de Gran Bretaña utilizando una compleja red de estrategias contables que fueron calificadas de cínicas e injustas. En ese trance la Sra. Margaret Hodge, diputada laborista y presidenta del Comité de Cuentas Públicas, les espetó:

“No les acusamos de ser ilegales. Les acusamos de ser inmorales”³⁶⁷.

Y el diputado conservador Charlie Elphicke añadió que:

“Miles de millones de ingresos fiscales se están perdiendo para el Reino Unido. Está claro desde hoy que la evasión fiscal internacional se está llevando a cabo a escala industrial. Esto no sólo es *injusto para los contribuyentes honestos* del Reino Unido. Este hecho le da a las compañías extranjeras una *ventaja competitiva injusta* sobre las del Reino Unido. Eso es malo para nuestro crecimiento económico”³⁶⁸. (*La cursiva es nuestra*).

multinacionales pagaron miles de millones menos en impuestos de lo que deberían al trasladar 1,16 billones de beneficios de los países donde se generaron a los paraísos fiscales, donde las tasas de impuestos corporativos son extremadamente bajas o inexistentes. Los evasores de impuestos privados pagaron menos al depositar más de 10 billones en activos financieros en el extranjero” (puede consultarse también el texto del documento en inglés en https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf).

365. En línea con lo que el contenido de trabajos como los de Gallo, (2011), Holmes y Sunstein (2011), Murphy y Nagel (2002), Sainz de Bujanda (1996) o Tipke (2002) que, como el propio Sainz de Bujanda (1996) refería eran escasos para la frecuencia con la que él entendía que debían de ser objeto de preocupación los aspectos morales o éticos en el ámbito del Derecho Tributario.
366. Este Plan, puesto en marcha por la Comisión Europea en diciembre de 2012 [COM (2012)722 final] contempla la actuación en materia tributaria como un componente más de la responsabilidad social corporativa.
367. “We are not accusing you of being illegal; we are accusing you of being immoral”. Recuperado de <https://www.business-humanrights.org/en/latest-news/starbucks-amazon-and-google-accused-of-being-immoral-uk/>.
368. “Billions of tax revenues are being lost to the UK. It’s clear from today that international tax avoidance is being conducted on an industrial scale. This is not just unfair on hard working

En el ámbito español la posición al respecto está contenida en la STS 1864/2016 de 19 de julio de 2016 (RC núm. 2553/2015, siendo ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero). En esta se remite al artículo 1255 del CC, al que ya nos hemos referido, para enjuiciar y fallar sobre la licitud de un caso de planificación tributaria. En su 10.^a FJ, tras aceptar el carácter esencial de la autonomía de la voluntad para definir el ser humano como tal, señala explícitamente que:

“(…) En el orden personal esa autonomía es plena y salvo los límites naturales pocos pueden establecerse. Otra cosa es el ámbito jurídico sea o no empresarial la autonomía que se enjuicia, pues la autonomía personal tiene una proyección social cuando se ejerce en el ámbito jurídico y debe tener necesariamente los límites que la vida social impone y que no son otros que los establecidos en el artículo 1255 del Código Civil, **interpretados conforme a los parámetros hoy aplicables**. Es decir, los límites establecidos por las leyes (incluida la Constitución), la moral (en la que habrá de entenderse incorporada la publicidad, la transparencia y la capacidad de explicar razonablemente cualquier decisión, la ejemplaridad entendida como cumplimiento satisfactorio del Ordenamiento Jurídico, la atención de los derechos de todos los interesados no solo de los titulares de la propiedad, la incorporación de mecanismos de participación en sus órganos y decisiones, junto a una atención constante a la realidad socio-económica que atempere y module decisiones puramente económicas), y el orden público, comprendido en términos constitucionales”. **(La negrita es nuestra)**.

Ahora bien, la realidad es que en el marco científico por el que se rigen las CC.SS., y por lo tanto el Derecho Tributario, resulta difícil y complejo utilizar la moral como un criterio externo y alternativo al de la legalidad³⁶⁹ con el fin de valorar objetivamente la planificación tributaria, salvo en el caso poco probable de que pudiera consensuarse una operacionalización *ad hoc*.

En consecuencia, para que tal valoración de la planificación tenga validez se requiere que se pueda objetivar el uso que realiza el contribuyente de la normativa. Sin ello no es posible confirmar o negar la correspondencia biunívoca entre las razones técnicas tributarias en las que se sustenta la normativa tributaria u otras normas y la actuación del contribuyente. Marín Benítez (2017) ejemplifica esta dificultad como sigue:

“Así, por ejemplo, y en nuestra opinión, una misma planificación fiscal que buscara intencionadamente la aplicación del viejo régimen de sociedades patrimoniales para tributar por el tipo del ahorro en la plusvalía obtenida por una sociedad en la venta de un terreno no debería recibir igual juicio en términos de moral y equidad tributaria si lo transmitido son parcelas que habían sido previamente promovidas por una sociedad del grupo que si son fincas agrícolas en las que se desarrollaba una actividad empresarial de explotación agraria. Las razones de la distinción son puramente técnicas: primera, que

honest UK taxpayers. It gives overseas companies an unfair competitive advantage over UK companies. That's bad for our economic growth”. Recuperado de <https://www.business-human-rights.org/en/latest-news/starbucks-amazon-and-google-accused-of-being-immoral-uk/>.

369. El principio de legalidad constituye una reserva de ley y de tipicidad. La primera es garantía de autoimposición y de establecimiento democrático y la segunda de seguridad jurídica e igualdad ante la ley.

el régimen de sociedades patrimoniales, como heredero y sustituto del régimen interno de transparencia fiscal, pretende evitar la doble imposición socio-sociedad; segunda, que antes de la entrada en vigor de la vigente LIRPF (Ley 35/2006), el Impuesto sobre Sociedades se configuraba como un impuesto anticipado del IRPF, con lo que no tendría sentido que la tributación de la sociedad fuera superior a la que el socio hubiera soportado de invertir directamente y no a través de ella; tercera, que, en el primer caso, la venta de las existencias de la actividad directamente por los socios habría quedado sujeta en el IRPF por la tarifa general de gravamen, mientras que, en el segundo, la venta directamente por los socios de un activo inmovilizado afecto a su actividad habría quedado sujeta en el IRPF por la tarifa del ahorro. Teniendo en cuenta estas tres cuestiones, puede defenderse la coherencia, desde un punto de vista de justicia y equidad tributaria, de la tributación bajo el régimen de sociedades patrimoniales en el segundo caso, siendo más dudoso en el primero” (pp. 32-33).

Además, Marín Benítez (2017) recuerda que muchas veces el ordenamiento tributario trata actividades similares de forma diferente sin que nadie sepa muy bien el porqué de la diferencia y sin que tal tratamiento dispar produzca el reproche constitucional por la infracción del principio de igualdad.

Para ejemplificar el trato diferente de actividades similares usa tres situaciones. En la primera recuerda que pese a que la renta obtenida por vender un activo o mantenerlo responda al mismo concepto se tratan de forma diferente. En la segunda señala el trato distinto que recibe la deuda y el capital. En la tercera hace lo propio con la forma distinta en que son tratados los trabajadores por cuenta propia de los que lo son por cuenta ajena.

Para ilustrar como el tratamiento dispar no produce el reproche constitucional, por la infracción del principio de igualdad, señala que:

“La jurisprudencia constitucional sobre el principio de capacidad económica, como medida del trato igualitario que exige la justicia distributiva en el ámbito tributario, no obliga a dispensar un mismo trato a situaciones reveladoras de una misma capacidad económica ni a diferenciar entre situaciones que puedan no serlo, sino que su función es más modesta: se limita a prohibir las discriminaciones arbitrarias, es decir, las que no estén fundadas en una justificación objetiva y razonable, entendiéndose que lo están las distinciones que persigan un fin constitucionalmente lícito, siempre que las consecuencias jurídicas de la diferenciación sean adecuadas y proporcionadas a tal fin” (p. 33).

De hecho, Marín Benítez (2017) sostiene que, por una parte, si alguien es merecedor del reproche moral este no debe ser el contribuyente cuyo comportamiento se limita al uso de las normas. Desde su punto de vista, el responsable moral es el legislador que no establece normas neutrales. Por otra, en línea por ejemplo con las conclusiones de la investigación coordinada por Steinmo (2017) y la posición de Tipke (2002), sostiene la vinculación entre la moral tributaria de los contribuyentes y la del Estado, subrayando que una manifestación de la moral tributaria propia del Estado es la que se halla implícita en su actuación como legislador.

En este sentido, recuerda que la hipertrofia normativa unida a la introducción sistemática de modificaciones, adiciones, excepciones y exclusiones a las excepciones pervierten el principio de parsimonia que debería de imperar y dificulta, cuando no impide, el avance hacia un sistema justo que progrese en el logro de sus cotas de ética tributaria³⁷⁰.

La crítica y la reflexión, tanto a la luz de los resultados de la investigación de las variables implicadas en el comportamiento tributario y la magnitud del fraude y la evasión tributaria como respecto de la justicia redistributiva, están teniendo un efecto relevante en la evolución del modelo de relación jurídico-tributaria entre autoridades tributarias y contribuyentes³⁷¹, porque están propiciando una nueva delimitación de la autonomía en la planificación de los intereses tributarios particulares donde antes solo imperaba la legalidad de cada uno de los Estados.

Esta nueva delimitación surge de los cambios que se están produciendo en la conceptualización operativa del comportamiento abusivo y supone implicaciones importantes a la hora de interpretar y valorar los motivos de los contribuyentes para dar cuenta de sus ingresos sometidos a tributación. De hecho, hay quienes consideran que, en este sentido, hay un antes y un después del Plan BEPS de 19 de julio de 2013³⁷².

En el marco español, hasta ahora, con carácter general, el comportamiento abusivo en la planificación tributaria se ha verificado concretando y probando la existencia de fraude de ley definida en nuestro ordenamiento jurídico. Para ello la estrategia seguida ha sido la detección de la norma de cobertura que se ha utilizado para eludir el tributo. Por ello, esta modalidad de comportamiento tributario elusivo ha provocado el rechazo: pretende camuflarse y protegerse con la norma de cobertura para eludir la ley que le corresponde cumplir.

Como hemos visto en la jurisprudencia del TS analizada al respecto, la finalidad, propósito o motivo de la elusión no podía ser equiparada con la legítima libertad de

370. La autora se sirve de la redacción de las acciones del Plan BEPS para abundar en el apoyo a su crítica señalando que “(...) No es casual, en este sentido, que las acciones del proyecto BEPS apelen mayoritariamente a la acción legislativa para corregir los supuestos identificados como planificación fiscal agresiva. Se considera así necesario ‘desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (...) de los mecanismos y de las entidades híbridas’ (acción 2); ‘desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas para las CFC’ (acción 3); ‘desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos’ (acción 4); ‘desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas’ (acción 6); o, “desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre los miembros de un grupo’ (acciones 8, 9 y 10)” (p. 33).

371. Véase Olivares Olivares (2021a y 2021b).

372. Véase García Novoa y Caballero Perdomo (2019).

buscar y hallar la mayor ventaja tributaria, dentro de las opciones contempladas como legalmente posibles. Esto era así porque el propósito, fin o motivo simplemente no era relevante para la Sala.

En consecuencia, la sentencia de fraude de ley requería constatar la existencia de artificiosidad en el camino seguido, en las actuaciones económicas realizadas para lograr el propósito que se quería; sin la primera no se consideraba el segundo. La artificialidad del comportamiento económico mostraba el abuso en/de las formas jurídicas, en/de las posibilidades que ofrece el Derecho para planificar las acciones legítimas, dando lugar a la aparición de contrariedades objetivas con el ordenamiento tributario.

Las revisiones realizadas de las sentencias de fraude de ley, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en base a la presencia de artificialidad y abuso en las formas, muestra que este asunto ha constituido una parte importante de su jurisprudencia por lo que facilita que se pueda observar y constatar el cambio que se ha producido en la delimitación del constructo³⁷³, especialmente en las operaciones de adquisiciones de filiales con endeudamiento *intra-grupo* que hemos analizado páginas atrás.

En el juicio de estas actividades puede constatar un giro de 360 grados en el razonamiento utilizado para fundamentar las sentencias. Se ha pasado a sostener que para sentenciar la artificialidad de las operaciones basta con percibir en ellas un motivo tributario como propósito, cuando antes el fin del comportamiento elusivo se deducía de la constatación de la existencia de artificialidad objetiva en la figura elegida o por el empleo de formas jurídicas raras, extrañas, inusuales³⁷⁴.

Ahora, en el marco de este cambio que comienza a vislumbrarse, la interpretación/valoración de los motivos tributarios, además de entrecerse como fundamental, se realiza en base a que se pueda o no se pueda (i) constatar la necesidad de las operaciones realizadas o a que éstas (ii) no se fundamenten económicamente y dejen al descubierto que su propósito principal no ha sido el negocio real sino el tributario (la ganancia producida por el ahorro de lo que no se paga). Ambas se muestran como las líneas maestras de la nueva delimitación del concepto de fraude.

Por otra parte, desde nuestro punto de vista, esta actualización de la figura de fraude de ley que se entrevé en la jurisprudencia del TS, que complementa su caracterización inicial, basada en la verificación del empleo de modos de actuación atípicos y en la artificiosidad de/en las formas, no solo no necesita de la introducción de la moral como un componente del juicio (como ya nos hemos pronunciado) sino que se muestra:

373. Véanse los trabajos de Delgado Pacheco (2017) y García Berro (2018).

374. Véase, por ejemplo, la ya referida STS de 16 de marzo de 2016 (RC. núm. 3162/2014 -<https://supremo.vlex.es/vid/631962249->) en la que explícitamente se indica que no se niega la realidad de las operaciones que se han realizado, pero sí que estén motivadas por una actividad económica real, no probada, que permite a la Sala concluir la existencia de artificiosidad porque entiende que en tal caso el motivo o propósito de las operaciones solo puede ser tributario.

- (i) coherente y en la línea con las directivas anti-elusión de la UE³⁷⁵;
- (ii) válida para afrontar el comportamiento tributario que busca, identifica, planifica y extrae beneficio pecuniario de los defectos de coherencia/consistencia entre las normas u ordenamientos jurídicos que concurren en la interpretación del negocio/asunto que se trate³⁷⁶.

Además, no hemos de olvidar que el cumplimiento de la obligación que manda la normativa tributaria tiene un valor ético en sí mismo, pero no ocurre así con el importe que se ha de pagar³⁷⁷. De hecho, desde esta perspectiva, no es una condición necesaria la consideración del componente moral en la valoración de los requisitos de un tributo para ser considerado justo.

Esto es lo que ocurre cuando la causa eficiente prevalece sobre la final, cuando la razón por la que se crea el tributo es porque el titular legítimo del derecho lo ha considerado necesario para financiar los gastos que el grupo o los grupos democráticos que cuenten con mayoría en el Parlamento así lo considera(n) o cuando se valoran los requisitos de un tributo para ser considerado justo, sin considerar su finalidad, atendiendo a razones formales, materiales y eficientes, no a las razones morales³⁷⁸.

Cuadro 5.10. Los cimientos escolásticos en la doctrina tributaria

Condicionalidad de la justicia del tributo		
<i>El tributo es justo si</i>	Es necesario para el bien común	<i>Causa final</i>
	Se basa en realidades económicas o de correspondencia prestacional	<i>Causa material</i>
	Lo establece la autoridad legítima y competente	<i>Causa eficiente</i>
	La proporción de las cargas se adecúa a los principios constitucionales que inspiran el sistema tributario	<i>Causa formal</i>

375. En la actualidad se sentencia fraude de ley cuando no se puede hallar una lógica empresarial real en las operaciones económicas, objeto de litigio, una vez analizadas en su conjunto. Es decir, cuando los resultados del análisis muestran que no son necesarias, contraponiéndose con la búsqueda de la eficiencia económica. Además, la ausencia de motivación económica puede llevar a calificar directamente el negocio como simulado como ocurre, por ejemplo, en la STS de 25 de enero de 2017 (RC. núm. 1980/2013 -<https://supremo.vlex.es/vid/664313365>-).

376. Hemos de diferenciar nítidamente esta situación de aquella en la que la planificación tributaria ni abusa de las formas jurídicas ni aprovecha los defectos del ordenamiento normativo que permiten que un efecto jurídico y económico pueda interpretarse por caminos legales distintos que conllevan, a su vez, distintos efectos pecuniarios que se corresponden con el comportamiento elusivo lícito.

377. Véase, por ejemplo, Álvarez García (2004).

378. Véase Pérez de Ayala (2002 y 2008).

La moral pertenece a una fuente no escrita y en ese sentido choca abiertamente con la vertiente positiva del Derecho Tributario que surge, como el método científico, para maximizar la previsibilidad de las consecuencias que seguirán a las respuestas tributarias del contribuyente, en el contexto de sus circunstancias jurídicas, tomando como referencia el cumplimiento de lo que la norma manda en su regulación de los derechos y deberes.

Es decir, el Derecho Tributario, en tanto que ciencia social y jurídica, debe buscar la objetividad y la parsimonia en la regulación del comportamiento requerido por la normativa, además de facilitar al contribuyente el cumplimiento de su mandato tanto como resulte posible. El objeto de esta última acción es dificultar (cuando no se pueda impedir) la creación de asociaciones aversivas entre el pago requerido (ya en sí aversivo porque supone la pérdida de parte del reforzador secundario más valorado) y las consecuencias de naturaleza aversiva que puede conllevar el comportamiento de las autoridades.

El incremento de la dificultad derivada de la complejidad de utilizar la moral como un criterio externo para valorar, al margen de la legalidad, el comportamiento tributario requiere de un gran esfuerzo en la concreción y operacionalización de los criterios en los que se tiene que sustentar. Si no es así, entonces puede ocurrir todo lo contrario a lo que se pretende. Es decir, el coste psicológico asociado a la indefensión que conlleva su introducción todavía incrementará más la intensidad de la aversión a las pérdidas asociadas con el pago del tributo, intensificando la dificultad de que el contribuyente llegue por sí mismo a hallar que la mejor respuesta al dilema social es la apuesta por el bienestar y la seguridad del grupo del que forma parte.

De ahí que entendamos que el acento haya de situarse en la justicia redistributiva y en fomento de la responsabilidad e implicación del contribuyente, antes que en el juicio moral o en la legalidad como única referencia para juzgar el comportamiento tributario incumplidor.

Como constatan los investigadores³⁷⁹, el fiel de la balanza se está desplazando hacia la exigencia de equidad en la contribución frente al mandato requerido sólo por “lo legal”, hacia la facilitación de la tributación y el fomento de la prevención del abuso basada en una relación de colaboración entre la Administración tributaria y los contribuyentes y sus asesores tributarios, frente a la aplicación exclusiva de la estrategia de cumplimiento de la ley (“policías y ladrones”) como punto de partida, es decir, hacia la implicación de ambas partes en una colaboración basada en la transparencia y la confianza mutua, que deje en un segundo plano el ejercicio del poder para obligar al cumplimiento de la ley.

Hoy, en el contexto de la llamada “economía digital”, dadas las posibilidades de operar transnacionalmente que ofrece internet, la justicia y la equidad en la tributación se está intentando delimitar en el marco internacional (“equidad interestatal”) a través

379. Véase García Novoa y Caballero Perdomo (2019) o Juan Lozano (2019).

del establecimiento de nuevas reglas en el reparto internacional del poder tributario³⁸⁰. El criterio que se quiere instituir es que para que haya equidad ha de cumplirse con lo que es justo en Estado en el que se produce el valor, porque se entiende que esta es la jurisdicción del mercado que debe prevalecer³⁸¹.

2. LA EQUIDAD, LA COOPERACIÓN Y LA CONFIANZA COMO CATALIZADORES DEL CAMBIO HACIA UN NUEVO MODELO JURÍDICO-TRIBUTARIO

La confluencia, por un lado, de los hallazgos de los estudios de los economistas sobre la magnitud y la extensión de la elusión amparada legalmente y de la fraudulenta (con datos de los contextos nacionales y de los “paraísos fiscales”). Por otro, los avances en el conocimiento de las variables que participan en el proceso de toma de decisiones tributarias y en el control de la respuesta tributaria. Y en tercer lugar, las consecuencias que han tenido en la estabilidad de las sociedades democráticas la crisis económica del 2008 producida por los sistemas financieros basados en la especulación económica y en la evasión de tributos (“activos tóxicos”, “deslocalización de la producción”, “migración encubierta de capitales”, etc.), han terminado desembocando en un proceso de intensa reflexión sobre el formato y la función que debe desempeñar la Administración tributaria de los estados en general y el Derecho Tributario en particular³⁸².

Esto ha hecho que al menos en el contexto de la OCDE se haya tomado nota de la relevancia del cambio en la actitud de las autoridades tributarias para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones para el sostenimiento del sistema social de bienestar, las perciba legítimas y ello maximice la probabilidad de lograr un buen funcionamiento del sistema tributario y se reduzcan los problemas y litigios tributarios para facilitar el desarrollo competitivo de la actividad económica en el contexto mundial.

En este sentido, como se recoge en el informe de la OCDE (2011), pese a que no existe una práctica uniforme, la mayoría de los países han aprobado catálogos de los derechos de los obligados tributarios:

“Durante las últimas décadas, las administraciones tributarias han avanzado para mejorar la transparencia y accesibilidad en esta materia (...) de los 49 países encuestados, todos salvo uno (Argentina) llevan a cabo operaciones fiscales respaldadas por un conjunto

380. Pérez Martínez y Frías Barroso (2016) indican al respecto, en la contraportada de la publicación que coordinan, que “Internet ha permitido la aparición de nuevas tecnologías y de nuevos agentes que han desarrollado servicios capaces de aprovechar la conectividad que la Red les brinda. Junto con otros factores, su carácter global ha desembocado en un nuevo proceso de convergencia tecnológica y de mercados. Esta convergencia ha puesto en cuestión la capacidad del marco regulador actual para proteger adecuadamente los derechos de los usuarios y salvaguardar una competencia justa entre los diferentes agentes que operan en el nuevo entorno”.

381. Véase, por ejemplo, Diario Oficial de la Unión Europea. Comunicaciones e información C-7 (2020, 24 de marzo) u OCDE (2015).

382. Véase Olivares Olivares (2021a y 2021b).

formal de derechos de los contribuyentes, bien en forma de ley o de norma administrativa. De estos, 43 los han codificado (parcial o íntegramente) en leyes tributarias u otras normas de rango legal, mientras que 36 países han plasmado estos conjuntos de derechos y obligaciones en documentos administrativos, en ocasiones, denominados decálogos ‘a los contribuyentes’ o ‘de servicios’. Estas cifras plasman la tendencia creciente hacia la codificación de los derechos y obligaciones de los contribuyentes desde 2003, año en el que, según las conclusiones de un informe de la OCDE, únicamente dos tercios de los países miembros contaban con algún tipo de declaración formal de derechos” (p. 255).

Estos cambios se han producido en los procedimientos, en unos casos a través de leyes tributarias específicas o contenidas en distintos textos legales, en otros por medio de documentos administrativos como es el caso de Australia³⁸³.

No se ha de obviar que si el sistema tributario no ofrece seguridad jurídica y además eterniza la solución de los conflictos tributarios se convierten en una fuente de castigo para quien genera riqueza y en una señal aversiva para el comportamiento obligado tributario.

Por todo ello, con carácter general, los resultados de la investigación y los modelos explicativos que se fundamentan en ellos ponen de manifiesto que se precisa avanzar en la normalización de las relaciones entre el obligado y las autoridades tributarias, en un contexto en el que la transparencia y la confianza sean las piedras angulares de la relación, porque:

- siendo necesario adecuar la redacción de las normas jurídicas a una regulación fundamentada en el conocimiento del comportamiento tributario, no resultan suficientes para reducir/eliminar significativamente el fraude tributario;
- las medidas represivas y de control no pueden eliminarse, pero si han de dejar de ser la estrategia de primera elección para prevenir las conductas contrarias al deber de contribuir por sus efectos negativos en la creación y en la atracción de riqueza;
- no es suficiente con incentivar el cumplimiento voluntario del contribuyente también hay que fomentar su implicación para que cada uno pague lo que equitativa y legalmente le corresponde, conozca cómo se utilizan sus recursos y pueda, dentro de unos márgenes, participar en la política financiera de gasto.

En consecuencia, en el ámbito internacional y en el nacional se constata reiteradamente la necesidad de superar el modelo actual de relación del contribuyente con las administraciones tributarias. Un modelo centrado principalmente en el diseño y desarrollo de normas jurídicas y en la búsqueda de soluciones *a posteriori* se muestra claramente insuficiente para dar respuesta a los problemas que hemos repasado.

El enfoque de “policías y ladrones”, es decir, en una concepción de las posiciones de los agentes públicos y privados enfrentada, distante y antagónica, no es ya válida ni

383. https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CR/downloads/cor34090_taxpayerscharter_spanish.pdf.

suficiente para responder a los retos planteados por las necesidades de financiación de las sociedades democráticas modernas.

El objetivo es desarrollar un modelo tributario que no se sustente principalmente en la defensa del conflicto entre el mandato de la norma y el comportamiento del contribuyente, una vez que se ha producido, sino que lo haga sobre la prevención, es decir, priorizando el conocimiento, la detección y el control de los riesgos tributarios, basándose en la confianza y en la transparencia.

Ahora bien, para ello es necesario producir cambios significativos en las administraciones tributarias y en el sistema de responsabilidades asumido por contribuyentes y profesionales.

Y parece que en el contexto español las intenciones al respecto del director de la AEAT están claras cuando, según informa la Agencia EFE (2020; 26 de noviembre) afirma que “Tenemos que dar un trato diferente a la gente según sea su comportamiento” (...) (que la relación) “no sea estresante” cuando se trata de contribuyentes cumplidores que, por ejemplo, tengan que aportar alguna documentación (...) La Agencia EFE también señala que el director “(...) ha añadido la conveniencia de lograr una mayor claridad en el lenguaje utilizado en las notificaciones que se envían a los contribuyentes ‘sin perder el rigor imprescindible’, además de defender una relación más empática con el contribuyente”.

Es decir, parece que la AEAT asume entre sus objetivos humanizar e individualizar la relación con los contribuyentes, tener presente su historial tributario y fomentar la relación de confianza y transparencia.

Como señalaba Juan Lozano (2020):

“(...) resta atribuir a los intermediarios fiscales algún tipo de reconocimiento que permita distinguir favorablemente en el mercado de servicios profesionales a quienes han asumido responsablemente el rol que les corresponde en el nuevo contexto; resta que los ciudadanos confíen en que las Administraciones aplican internamente unas políticas de dirección y exigencias de responsabilidades que eviten cualquier impunidad en el ejercicio de la auto-tutela más intensa que nuestro Derecho ha construido(...) Resta, en definitiva, pasar de las palabras a la ejecución para evitar volver a caer en un movimiento en que, de nuevo, asistamos a modificaciones normativas pensadas para salir al paso (...) (Porque) la legitimidad que una sociedad le atribuye a su sistema tributario, y a cómo se aplica, depende de haber conseguido definir un adecuado equilibrio en la constante evolución que la realidad social demanda”.

Un ejemplo en este sentido es la disposición de la Asamblea francesa sobre “el derecho a cometer errores del contribuyente” de la que daba cuenta Martín Fernández (2018, 7 febrero) al informar de la tramitación de un proyecto de ley quiere cambiar los paradigmas por los que se rige la relación entre la Administración y los ciudadanos en general, y entre los contribuyentes en la Administración Tributaria en particular. En palabras de Gérald Darmanin, ministro de Acción y Cuentas Públicas, recogidas por el autor, el proyecto pretende:

“(…) de un lado, la introducción de un derecho a cometer errores para todos, con el objetivo de transitar hacia una Administración de consejo y servicio. De otro, la simplificación, en profundidad, de los procedimientos, corrigiendo el celo regulador que, como cualquier exceso, es dañino, impulsando, a su vez, mecanismos de control de la actuación administrativa”.

Martín Fernández (2018, 18 de febrero) resalta en su trabajo que, en relación con el ámbito tributario, es de reseñar la incorporación del derecho al modelo de cumplimiento cooperativo y la introducción de medidas con carácter experimental, es decir, sometidas a la evaluación de sus resultados, como reclamaba para la Administración española Grande Serrano (2019) y en línea con nuestra posición de dotar de evidencia científica al Derecho Tributario.

Señala el autor que, en relación con el derecho a errar, la propuesta incluye la idea de que cada francés pueda equivocarse en sus declaraciones tributarias, sin arriesgarse a ser sancionado desde el primer error que cometa. Se revierte la carga de la prueba. Es la Administración la que tiene que demostrar la mala fe del contribuyente, siempre que no se trate de reincidentes o defraudadores, ni como un derecho a incumplir obligaciones tributarias de forma tardía. El derecho al error supone y conlleva un cambio relevante en la relación jurídico-tributaria de la Administración francesa y los contribuyentes franceses, en sus actuaciones y en su filosofía, porque descansa en la cooperación y en la confianza mutua.

Recuerda Martín Fernández (2018, 18 febrero) que:

“Es preciso que la Administración asesore antes de sancionar; apoye y libere, en lugar de prevenir, y simplifique, en lugar de complicar. A su vez, su configuración técnica permite algo a lo que nuestro sistema permanece impermeable: una relativa distinción de los contribuyentes en función de su historial tributario (...). Por último, el historial del contribuyente debe tenerse en cuenta para modular la sanción. Sin duda, este debe ser el camino a seguir”.

El historial tributario del contribuyente, al margen del derecho al error, debería de incorporarse para ponderar el juicio sobre su comportamiento en este contexto, al menos a la hora de graduar la magnitud de las sanciones y su modalidad (pecuniaria y/o social). De hecho, no algo nuevo. Por ejemplo, en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria, de julio de 2001, que proponía la creación de un nuevo tipo de actas, las Actas de Conformidad con Recargo de Regularización³⁸⁴.

“E. ACTAS DE CONFORMIDAD CON RECARGO DE REGULARIZACIÓN. Dentro de la Comisión se ha planteado también la posibilidad de introducir una tercera clase de actas de conformidad, que podría añadirse a las dos anteriores y que también presupone la existencia de un acuerdo. Se trata de las actas de conformidad con recargo de regularización y sus rasgos esenciales serían los siguientes: En primer lugar, el acuerdo sólo sería posible con obligados tributarios de reducida capacidad organizativa y recepción de información. De un lado, personas físicas, hasta 75 millones de ingresos de media anual

384. Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (2001, julio).

en los últimos cuatro años. De otro, personas jurídicas, con ingresos hasta 500 millones de media anual en los últimos cuatro años. No obstante, también se ha señalado dentro de la Comisión que esta limitación de las posibilidades de acuerdo a los contribuyentes con un menor nivel de ingresos plantea problemas técnicos, pues se considera que no pueden imponerse límites cuantitativos a esta forma de aplicar el ordenamiento. Se trata de una cuestión cualitativa. Estamos ante una forma de fijar la suma a pagar, en cuya aplicación todos los ciudadanos deben de considerarse iguales ante la Ley. Aplicar estas fórmulas sólo a los menos dotados económicamente supone transformar la aplicación igual de la Ley a todos en un trato discriminatorio de perdón o trato bondadoso que puede resultar no conforme a Derecho. En segundo lugar, los obligados tributarios no deberían haber sido sancionados con firmeza administrativa por un hecho relativo al mismo tributo en los últimos cuatro años o por dos hechos relativos a cualquier tributo en el mismo plazo de tiempo. En tercer lugar, la auténtica peculiaridad de este sistema es la sustitución de la sanción por un recargo de regularización buscando más un efecto disuasorio que sancionador, teniendo en cuenta los factores ya apuntados de baja capacidad organizativa y de recepción de información y buen historial del obligado tributario. Este recargo ha de ser compatible con el interés de demora y su cuantía debe determinarse partiendo de este último, siendo superior a la de los recargos por declaración extemporánea, ya que procede de un hecho no voluntario del obligado tributario” (p. 154).

No fue recogida en la ley, pese a tratarse de una propuesta muy avanzada, en la que como vemos se proponía sustituir la sanción por un recargo de regularización tratando de disuadir antes que sancionar, es decir, de utilizar la prevención frente al empleo del castigo, condicionándolo a que el contribuyente no contara con sanciones previas respecto del mismo tributo en los últimos cuatro años o por dos hechos relativos a cualquier tributo en el mismo plazo de tiempo.

La ley solo recogió el historial del contribuyente para intensificar el castigo, no para reducirlo. El legislador no supo estar a la altura de los ponentes.

El historial del contribuyente, como variable moduladora de la intensidad del reproche, a fin de diferenciar en el trato que reciben quienes cuentan con una trayectoria de cumplimiento honesto de sus obligaciones tributarias de quienes muestran un estilo de incumplidor o han cometido el mismo error más de una vez, también está presente en nuestra LGT en lo previsto en el art. 187.1.a) de la LGT que regula el historial de infracciones tributarias como variable moduladora de la intensidad de las sanciones previstas en los artículos números;

- 191, relativo a la infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación,
- 192, sobre la infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones y
- 193, respecto de la infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

En los tres casos la magnitud de la sanción se ve afectada por contar o no en el historial con una sanción previa en los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

Otro tanto se refleja en el Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, que se inserta en la reforma que persigue, según su exposición de motivos, “introducir cambios en la regulación dirigidos a asentar unos parámetros de justicia tributaria y facilitar las actuaciones tendentes a prevenir y luchar contra el fraude reforzando el control tributario”.

En el Anteproyecto uno de sus objetivos es fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales (facilitándolo y fomentándolo). Para ello se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852 del Consejo, de 10 de octubre, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias, sometido a trámite de información pública el 23 de octubre de 2018, que modifica entre otros en nuestra LGT el art. 188 y el apartado 2 del art. 27. Así, por ejemplo, en el art. 188 la reducción de la sanción en caso de **suscripción de un acta con acuerdo** (la negrita es nuestra) se incrementa un 15% más (hasta ahora la reducción era del 50 %) y pasa al 65%, ocurriendo otro tanto con la reducción por pronto pago que se incrementa desde el 25% hasta el 40 %.

Por ello, ahora, como recuerdan García Novoa y Caballero Perdomo (2019), la relación cooperativa entre contribuyente (persona física o jurídica) y autoridades tributarias es la estrategia que comienza a abrirse paso de manera significativa, dando lugar a un nuevo modelo de relación jurídico-tributaria que esperamos siga fundamentándose y desarrollándose de acuerdo con los hallazgos de la investigación científica al respecto³⁸⁵.

3. UN NUEVO MODELO TENTATIVO CENTRADO EN LAS BUENAS PRÁCTICAS DE LA ADMINISTRACIÓN Y DE LOS CONTRIBUYENTES

Los resultados de la investigación muestran que el diseño de estrategias para controlar el cumplimiento tributario que emanan de la revisión del estado de la cuestión puede dividirse en tres categorías: aumentar la probabilidad y la amenaza de una posible consecuencia negativa (Paradigma de cumplimiento de la ley), mejorar la prestación de servicios al ciudadano (Paradigma de la Administración tributaria como servicio) y cambiar la cultura tributaria (Paradigma de confianza)³⁸⁶.

385. Como recuerda Barreiro Carrillo (2020) “En el caso de España, nuestro legislador introdujo una referencia expresa a esta vía de control a través de la reforma operada por la ya comentada Ley 34/2015 en la LGT, (art. 92.2) para indicar que la colaboración de los interesados en la aplicación de los tributos *‘podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones Públicas, [...] y específicamente con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras a potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios o asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal’*” (p. 36). (El contenido es añadido siguiendo la llamada de referencia del original).

386. Véase Alm (2019).

Es decir, desde la perspectiva de la psicología aplicada al estudio del comportamiento tributario (ya sea en la parcela de la economía o de la propia psicología), se ha demostrado que:

- (i) La mejora de las políticas destinadas a aumentar la detección del incumplimiento y en menor medida las sanciones son eficaces y necesarias para disuadir al potencial incumplidor. Estas políticas incluyen acciones tan obvias como el aumento del número de procedimientos de comprobación e investigación, la mejora de su calidad, el uso de métodos más sistemáticos de selección del perfil de contribuyentes, mejorar el intercambio de información entre los Estados, aplicar las sanciones con frecuencia y de manera coherente, incorporar herramientas de rastreo de la información, etc.
- (ii) La eficacia de la mejora de los servicios que presta la Administración tributaria en el incremento del comportamiento cumplidor, en la línea del Paradigma del servicio (tratando al contribuyente más como un cliente que como un potencial incumplidor).

Esas políticas incluyen la promoción de las acciones educativas de los contribuyentes o futuros contribuyentes, la prestación de servicios para ayudar a los obligados tributarios en sus acciones tributarias de orden formal y material, la mejora del servicio de asesoramiento, la mejora de los medios telemáticos de relación entre el contribuyente y la Administración tributaria, la reducción de la complejidad y la simplificación del sistema tributario.

El objetivo básico de estas acciones es facilitar el cumplimiento del mandato de la norma.

- (iii) La confianza se ha mostrado como un elemento imprescindible a la hora de comprender y explicar el comportamiento tributario honesto y voluntario. Los hallazgos de la investigación al respecto han permitido sostener que la confianza recíproca entre autoridades tributarias y contribuyentes se muestra como un componente esencial para que la relación jurídico-tributaria pueda ser eficaz y efectiva.

De hecho, los resultados han dado lugar a la propuesta del enfoque conocido como “Paradigma de la confianza”, en el que encajaría el cambio inducido por la cultura del cumplimiento tributario a través, por ejemplo, de la promoción de la relación cooperativa en la que descansa en buena medida el Plan BEPS.

La evidencia apunta a que el cumplimiento cooperativo puede ser una herramienta eficaz, eficiente y efectiva para lograr un mayor grado de cumplimiento e incluso un cambio en la dinámica de cumplimiento de las personas física y jurídicas.

En relación con el Paradigma de la confianza, como hemos indicado el papel de la Administración no se centra únicamente en la persecución del incumplimiento y el castigo (implícito en la sanción) queda conceptualmente relegado a un segundo plano.

Su prioridad es facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria, creando costumbres o hábitos a través del empleo de protocolos y otras estrategias que posibiliten que contribuyente actúe de acuerdo con lo que requiere el mandato de la norma³⁸⁷, sin que necesariamente tenga que utilizarse la coacción³⁸⁸. Indirectamente podría percibirse como una forma de educación tributaria. La noción clásica del uso de la represión y miedo para lograr el incumplimiento deja de ser elemento básico del motor que estimula el pago de los impuestos.

Este enfoque asume que hay otras estrategias pueden utilizarse para que se cumpla honestamente con el acto de tributar, incluyendo incluso las que en España en algunos casos son complementarias respecto del cumplimiento cooperativo, como la creación de “certificaciones” para reforzar el componente ético del cumplimiento tributario, dando publicidad a los defraudadores para incrementar el “coste psicológico” haciendo hincapié en el vínculo entre el pago de tributos y la recepción de servicios públicos, etc.

Todo ello con el fin de introducir desde el principio la noción de que el pago justo de tributos es “lo correcto”, reclutando a otras organizaciones para promover el cumplimiento, evitando las acciones que llevan a las personas a pensar que evadir el pago de los tributos está “bien” (por ejemplo, una amnistía fiscal), abordando las desigualdades percibidas en la forma en que las personas sienten que son tratadas, y promoviendo un “código de ética” entre la Administración tributaria y los contribuyentes³⁸⁹.

Como resulta obvio a la luz de los resultados de la investigación y los modelos explicativos propuestos *ad hoc*, el éxito del cumplimiento cooperativo al que nos referiremos con más detalle en los párrafos que siguen no devendrá de un solo enfoque³⁹⁰. La evidencia indica que no existe una única solución, sino que deben abordarse múltiples soluciones a medida de cada contexto. La motivación de los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias es compleja y diversa. Por ello, el verdadero éxito podrá alcanzarse siempre que se aborden los tres Paradigmas con estrategias efectivas, cuya puesta en marcha y seguimiento se supervise empíricamente y siempre con bajo el pleno respeto al ordenamiento jurídico.

En el Cuadro 5.11 puede observarse la síntesis que hemos elaborado para representar la evolución que han seguido los modelos de las relaciones jurídico-tributarias entre contribuyentes y autoridades tributarias.

387. Como pone de manifiesto la adscripción al código de buenas prácticas tributarias.

388. En este sentido, el incremento del número de Estados que han concretado y plasmado legalmente los derechos de los contribuyentes también supone un hito (véase OCDE, 2011).

389. Véase, por ejemplo, Agencia Tributaria (2015).

390. Véase, por ejemplo, Antón Antón, A. (2021), Martín López, J. y Pérez Bernabéu, B. (2021), Moreno González, S. (2021), Navarro Egea (2019 y 2021), Olivares Olivares (2021a y 2021b) y Sánchez López (2020 y 2021).

Cuadro 5.11. Fases en la evolución de los modelos de la relación jurídico-tributaria en España

Fases	Enfoque predominante	Modelo de relación jurídico-tributaria	Características principales de la relación
<i>Preconstitucional</i>	Cumplimiento de la ley (“policías y ladrones”)	La Administración tributaria adopta actos administrativos de liquidación que dicta y notifica a los contribuyentes	Directiva y coercitiva
<i>Constitucional</i>		La Administración tributaria adopta actos administrativos y delega en el contribuyente (autoliquidación) y en los particulares (a través de la retención y la repercusión) el cumplimiento de la recaudación	El contribuyente es el “obligado tributario”
<i>Era BEPS</i>	Cumplimiento de la ley	La Administración tributaria adopta actos administrativos, delega en el contribuyente y en los particulares el cumplimiento de la recaudación y pacta fórmulas para la prevención	Directiva y coercitiva; El contribuyente es el “obligado tributario”
	Paradigmas de servicio y de confianza		Facilitar, cooperar, prevenir Transparencia y confianzas

Como puede observar en el Cuadro 5.11, la formulación del modelo que se está configurando, en la que hemos llamado “Era BEPS”, en la esquematización tentativa que presentamos incluye los tres enfoques que han surgido gracias al esfuerzo investigador, para comprender y explicar el comportamiento tributario, pero no solo. También incorpora el giro copernicano que se produce conceptualmente y en las estrategias que se explicitan y delimitan operativamente a partir de Declaración del Foro de Seúl de la OCDE, de 15 de septiembre de 2006, y la aprobación del Plan BEPS el 19 de julio de 2013³⁹¹.

Además, incluimos la influencia de la “Era BEPS” en el contexto español porque, tras su puesta en marcha, los límites de la tributación internacional y en la nacional son cada vez más difusos. Como recuerdan García Novoa y Caballero Perdomo (2019), a partir del 19 de julio de 2013 hay un antes y un después del Plan BEPS y en las fronteras en la tributación.

391. Como ya hemos indicado, ambos eventos produjeron un cambio conceptual muy significativo al introducir la expresión “planificación tributaria agresiva” con la intención de superar los problemas que planteaba y plantea la distinción tradicional entre evasión, elusión y economía de opción (planificación tributaria), así como para redefinir esta modalidad de comportamiento tributario como jurídicamente aceptable pero también moralmente reproable, coherentemente con la posición de Tipke (2002).

En esta tercera fase el modelo emergente de la nueva relación jurídico-tributaria todavía mantiene plenamente vigente la estrategia coercitiva-disuasoria porque los resultados de la investigación muestran su eficacia y su necesidad, como ya hemos reiterado, para las personas físicas y las jurídicas que no se hayan acogido o no cumplan con los protocolos de riesgo³⁹².

No obstante, su objetivo parece que es minimizar el empleo de la coerción disuasoria tanto como resulte posible, es decir, en la misma medida en que se produzca una reducción de la “brecha tributaria” y ésta se pueda atribuir a un cambio en la cultura tributaria de la mayoría de los ciudadanos que correlacione empírica y significativamente con la del aumento del comportamiento tributario honesto. Hoy desafortunadamente todavía no es así.

En consecuencia, el modelo ha de responder a la necesidad de que se haga realidad el paso de una estrategia de actuación *a posteriori*, centrada en la búsqueda, detección y sanción (castigo)³⁹³ a otra en la que ésta tenga cada vez menos peso porque el protagonismo en el control de la tributación descansa principalmente en la prevención, en la intervención *a priori*. Es decir, en la que la estrategia disuasoria sea progresivamente sustituida por la educación tributaria y la cooperación entre la AEAT y los contribuyentes se base en la confianza recíproca y en la transparencia de ambos.

Así, retomando lo que párrafos atrás indicábamos respecto del Paradigma de confianza y en línea con el contenido del informe de Seúl, todos los contribuyentes que actúen de manera transparente deberían ser reforzados por las autoridades tributarias para cumplir con los objetivos de:

- (i) maximizar el mejor trato de su garantía tributaria,
- (ii) reducir todo lo posible el tiempo para la resolución de los problemas tributarios que pudieran presentarse, y
- (iii) minimizar la frecuencia e intensidad del control tributario.

De igual modo, personas jurídicas y físicas, cuando las circunstancias económicas de estas últimas lo justifiquen³⁹⁴, deberían someterse a los procesos de gestión de riesgos tributarios como medida preventiva, tutelada por protocolos *ad hoc* pre-

392. Desde la perspectiva sancionadora, contar con la certificación que prueba el cumplimiento correcto de los protocolos de riesgo debería eximir responsabilidad ante los tribunales y la AEAT. La gestión sistematizada y supervisada de las buenas prácticas tributarias (“compliance”) debe permitir la exención de culpa y la exclusión de cualquier comportamiento inadecuado que se detecte de la categoría de delito tributario.

393. Persigue, por un lado, reducir/eliminar el comportamiento fraudulento y, por otra, su prevención a partir de la disuasión que se espera que se produzca derivada de la pérdida económica que conlleva la multa y en su caso el reproche social (malestar o “coste” psicológico).

394. El modelo debería de incluir árboles de toma de decisiones que incluyesen criterios operacionalizados objetivamente y que permitieran determinar, a partir de éstos, la necesidad o la conveniencia de implementar un programa de cooperación de esta naturaleza.

viamente establecidos por los representantes de los contribuyentes y las autoridades tributarias³⁹⁵.

En este sentido, la firma de protocolos de minimización del riesgo tributario que hayan mostrado su eficacia en condiciones controladas y la emisión de certificados que expliciten el comportamiento honesto podrían servir de plataforma y cauce para el desarrollo de la relación de cooperación que se quiere.

De este modo, cuando los contribuyentes pudieran acreditar la cumplimentación adecuada de procesos de gestión de riesgos, que permitiesen la trazabilidad de cualquier actuación económica sujeta a tributación, entonces podría afirmarse que la AEAT y el contribuyente habían sentado las bases para que pudieran darse relaciones cooperativas basadas en la transparencia y la confianza.

En este contexto, el Informe Winter (2002)³⁹⁶ hizo que en Europa se promovieran muy tempranamente códigos tributarios de buenas prácticas que, pese a que constituyen reglas u orientaciones destinadas exclusivamente al cumplimiento voluntario, constituyen una declaración de responsabilidad social³⁹⁷ que, pese a su naturaleza inicialmente externa, terminan asimilándose como códigos de autorregulación del comportamiento tributario, en marco del principio de “comply or explain” (cumplir y explicar)³⁹⁸.

En consecuencia, se está produciendo un cambio del modelo anterior, que hemos llamado “tradicional”, en el que la relación jurídico-tributaria se basa en un contribuyente que realiza la declaración de sus ingresos y una Administración tributaria que *a posteriori* verifica, liquida y, en su caso, sanciona, a otro en el que se pretende invertir el proceso. Es decir, el objetivo es pasar de una relación caracterizada por los encuentros puntuales a otra de colaboración permanente entre la Administración y los contribuyentes, de una actividad de la Administración centrada en la detección *ex post facto* a otra que fomenta la discusión jurídica y, en su caso, la supervisión de

395. La fórmula de comités que incluyeran expertos de reconocido prestigio junto a los representantes de los contribuyentes y de los políticos elegidos democráticamente podría permitir que las normas tributarias se elaboraran en base a criterios menos “cortoplacistas” que los que suelen tener los políticos. La inclusión de una estrategia de esta naturaleza probablemente contribuiría a reducir la complejidad y a simplificar el funcionamiento del sistema tributario con las implicaciones que de ello se derivarían en todos los órdenes.

396. Véase, por ejemplo, Azofra (2003) o Hidalgo (2003, 24 de enero).

397. En la actualidad contamos con una cumplida, extensa y actualizada bibliografía *ad hoc* en la que se abordan desde las posibilidades que ofrece el nuevo marco de la relación cooperativa respecto del diálogo con la AEAT (González de Frutos, 2010), el estudio del concepto de regulación responsiva (Soto Bernabeu, 2019), el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE (Sanz Gómez, 2011), las claves para implantación de un manual de buenas prácticas (Martín Fernández, 2018), un prácticum (Santana Lorenzo y García Novoa, 2019), el análisis desde el derecho comparado de los sistemas de relaciones cooperativas (Rozas Valdés, 2016b), hasta la aplicación del cumplimiento cooperativo de las grandes compañías (García Herrera-Blanco, 2017).

398. Véase Calderón Carrero y Quintas Seara (2015) y Soto Bernabeu (2020).

los obligados tributarios que cumplan los criterios de vulnerabilidad frente al fraude tributario para favorecer la prevención. Es por lo tanto un intento de cambio, tutelado por la OCDE y la UE, que se sustenta en los hallazgos de la investigación y en la cultura del acuerdo.

Entre las muchas cuestiones que el modelo que comienza a configurarse tiene pendientes de solución se halla la disponibilidad de resultados, producidos por investigaciones empíricas y metodológicamente rigurosas³⁹⁹, que nos permitan verificar cuál de los dos mecanismos de control que se están poniendo en marcha⁴⁰⁰ produce mayor tamaño del efecto respecto de su efectividad, en el supuesto de que se constate que ambos son eficaces, así como si alguno de los dos resulta suficiente o más eficiente que el otro y en qué medida, porque ello permitirá concluir la pertinencia de la incorporación que se acaba de realizar a nuestro ordenamiento jurídico de la (DAC 6), habida cuenta de toda la problemática que ha suscitado y sigue suscitando⁴⁰¹.

399. Muy probablemente uno de sus retos principales será enfrentarse a la operacionalización de su formato generalizado, responsable de la inseguridad jurídica asociada al mismo.

400. El control *a priori* vs. *a posteriori*. El primero implícito y aplicado en los programas de cumplimiento cooperativo y el segundo por medio de la cláusula antiabuso.

401. Véase García Prats (2019).



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abellán, L. (2011, 27 febrero). *Hacienda considera a las “entidades de tenencia” un gran foco de fraude. Los ingresos de las ETVE no tributan, pero los gastos si son deducibles*. Recuperado de https://elpais.com/diario/2011/02/27/economia/1298761202_850215.html.
- Agencia EFE (2020, 26 noviembre). *La Agencia Tributaria defiende una relación más empática con el contribuyente*. Recuperado de https://www.eldiario.es/agencias/agencia-tributaria-defiende-relacion-empatica-contribuyente_1_6462118.html.
- Agencia Tributaria (2015). *Foro de Grandes Empresas y Código de Buenas Prácticas Tributarias*. Recuperado de https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf.
- Aguilera Eguía, R. (2014). ¿Revisión sistemática, revisión narrativa o meta-análisis? *Revista de la Sociedad Española del Dolor*, 21(6), 359-360.
- Albi, E., Paredes, R. y Rodríguez, J. A. (2011). *Sistema Fiscal Español I y II*. Madrid: Editorial Ariel.
- Albiñana García-Quintana, C. (1970). La evasión legal impositiva. *Revista de Economía Política*, 56, 7-41.
- Alemaný Bellido, J. I. (2016). Prólogo, en J. L. Bosch Cholbi (Coord.), *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma* (pp. 5-6). Madrid: Wolters Kluwer – Asociación Española de Asesores Fiscales.
- Alm, J. (2012a). Measuring, explaining, and controlling tax evasion. lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, 19, 54-77.
- Alm, J. (2012b). Designing alternative strategies to reduce tax evasion. En M. Pickhardt y A. Prinz (Eds.), *Tax Evasion and the Shadow Economy* (pp. 13-32). heltenham, Reino Unido: Edward Elgar.

- Alm, J. (2019). What motivates tax compliance? *Journal of Economic Surveys*, 33(2), 353-388.
- Alm, J., Kirchler, E. y Muehlbacher, S. (2012). Combining Psychology and Economics in the Analysis of Compliance: From Enforcement to Cooperation. *Economic Analysis and Policy*, 42, 133-151.
- Alm, J. y McClellan, C. (2012). Tax morale and tax compliance from the firm's perspective, *Kyklos*, 65, 1-17. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6435.2011.00524.x>.
- Alm, J. y Torgler, B. (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality. *Journal of Business Ethics*, 101(4), 635-651.
- Almudí Cid, J. M. (2019). *Harmonization of Controlled Foreign Corporation Rules in the European Union: The Spanish Perspective*. En Almudí Cid, J. M., Ferreras Gutiérrez, J. A., Hernández González-Barreda, P.A. (dirs.), *Combating Tax Avoidance in the EU: Armonization and Cooperation in Direct Taxation*. Kluwer Law International, pp. 159-172.
- Almudí Cid, J. M. y Martínez Lago, M. A. (2006). Prevención del fraude y operaciones vinculadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido. A propósito de la extemporánea e incompleta solicitud de autorización de España a la Unión Europea para incorporar un régimen de operaciones vinculadas en el IVA. *Quincena Fiscal*, pp. 11-18.
- (2018). *Spanish Controlled Foreign Corporation Rules in the light of the ATAD Directive*. En *Abus de droit, regards croisés*. Revue européenne et internationale de droit fiscal, pp. 534-543.
- Alonso González, L. M., Andrés Aucejo, E., Cañal García, F., Casanellas Chuecos, M., Ferreiro Serret, E., García Frías, A., Pagés i Galtés, J., Rozas Valdés, J. A., Sartorio Albalat, S., Serrat, M. y Tovillas Morán, J. M. (2014). *Propuestas para disminuir la litigiosidad en España a la luz del Derecho comparado*. Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. Recuperado de <http://s01.s3c.es/imagen/doc/2014-04-23/06.informe.pdf>.
- Alstadsæter, A. y Jacob, M. (2016). Dividend taxes and income shifting. *The Scandinavian Journal of Economics*, 118 (4), 693-717.
- (2017). Who participates in tax avoidance? Evidence from Swedish microdata. *Applied Economics*, 49 (28), 2779-2796.
- Altamirano, A. C. (2012). *Derecho Tributario. Teoría general*. Buenos Aires: Marcial Pons.
- Álvarez García, S. (2004). La ética en la doctrina de la Hacienda Pública. En S. Álvarez García y P. M. Herrera Molina (coords.), *Ética fiscal* (pp. 9-24). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Álvarez Ledezma, M. I. (1995). *Introducción al Derecho*. México, D. F.: McGraw-Hill.

- Amatucci, A. (1965). *Interpretazione de la norma de Diritto finanziario*. Napoles:
- (1984). Teoría de la ley tributaria. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 60, 37-45.
- American Psychological Association (2002). Criteria for evaluating treatment guidelines. *American Psychologist*, 57, 1052-1059.
- (2003). *Ethical Principles of Psychologists and Code of Conduct*. Washington, DC: Author.
 - (2005). *Policy Statement on Evidence-Based Practice in Psychology*. Washington, DC: Author.
- Arriola Vizcaíno, A. (2003). *Derecho fiscal* (17 edic.). México, D. F.: Themis.
- Audidores Valencianos Asociados (2018). *Los precios de transferencia y las operaciones vinculadas en España*. Recuperado de https://www.audidoresvalencianos.com/upload/files/Precios_de_Tranferencia_y_Operaciones_Vinculadas.pdf.
- Ault, H. J., Schön, W. y Shay, S. E. (2014). Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform. *Bulletin for Internatrional Taxation*, 68, 275-279.
- Avi-Yonah, R. S. (2006). The Three Goals of Taxation. *Tax Law Review*, 60 (1), 1-28.
- Azofra, F. (2003). El Informe Winter sobre modernización del derecho societario en Europa. *Actualidad Jurídica Uriá & Menéndez*, 4, 31-44. Recuperado de <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/1035/documento/art02.pdf?id=2009>.
- Baistrocchi, E. (Ed.) (2017). *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Bankman, J. y Weisbach, D. A. (2006). The Superiority of an Ideal Consumption Tax over an Ideal Income Tax. *Stanford Law Review*, 58 (5), 1413-1456.
- Barreiro Carril, M. C. (2020). La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español? *Studi Tributari Europei*, 9, 15-36. Recuperado de <https://ste.unibo.it/article/view/10831/11374>.
- Bayona de Perogordo, J. J. y Soler Roch, M. T. (1997). *Marateriales de Derecho Financiero*. Alicante: Librería Compás.
- Benzarti, Y. (2015, January). How taxing is tax filing? leaving money on the table because of compliance costs. In *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association* (Vol. 108; pp. 1-79). National Tax Association. Recuperado de <https://www.austaxpolicy.com/wp-content/uploads/2016/09/Benzarti.pdf>.
- Bicchieri, C. y Xiao, E. (2009). Do the right thing: But only if others do so. *Journal of Behavioral Decision Making*, 22, 191-208.

- Bosch Cholbi, J. L (coord.) (2016). *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. Madrid: Wolters Kluwer-AEDAF.
- Braithwaite, V. (2007). Responsive regulation and taxation: Introduction. *Law and Policy*, 9, 3-11.
- (2009). *Defiance in Taxation and Governance – Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*. Cheltenham, Reino Unido y Northampton, MA: Edward Elgar Publishing.
- Bravo Cucci, J. (2018). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Nueva York, NY.: Crea-Libros Ediciones.
- Brett, G. S. (1963). *Historia de la psicología*. Buenos Aires: Editorial Paidós (original publicado en 1921).
- Bunge, M. (1999). *Las ciencias sociales en discusión*. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.
- Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2017). La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿El principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS? *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, 407, 5-56.
- Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2015). *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza fiscal en la era BEPS*. Madrid: Thompson-Civitas.
- (2016). Concept of Aggressive Tax Planning Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning, *The Intertax*, 44 (3), 206-226.
- Calderón Carrero, J. M. y Ruiz Almendral, V. (2010). La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el “sustancialismo”. *Quincena Fiscal*, 15-16, 37-75.
- Calvo Ortega, R. (2004). *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, parte general* (8.ª edic.). Madrid: Thompson-Civitas.
- Castañeda Rodríguez, V. M. (2017). La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina. *Investigación Económica*, 76, 125-152.
- Castellanos Torres, J. A. (2009). El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria. *Revista cuatrimestral de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, 77, 165-222.
- Castro de Luna, M. J. (2020). *Hacia un nuevo modelo de relación con la Administración Tributaria: de la reducción de la conflictividad y la mejora de la justicia tributaria en la relación cooperativa*. Tesis doctoral. Madrid: Universidad Pontificia

- Comillas-ICADE. Recuperado de <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/50785/TD00412.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Cazorla Prieto, L. M. (2002). *El Derecho Financiero y tributario en la Ciencia Jurídica*. Pamplona: Aranzadi Editorial.
- Cencerrado Millán, E. y Soler Roch, M. T. (2015). Limit base erosion via interest deduction and others. *Intertax*, 43, 58-71.
- Chiassoni, P. (2013). *El análisis económico del derecho*. Lima: Palestra editores (original publicado en 1992).
- Clausing, K. A. (2009). Multinational firm tax avoidance and tax policy. *National Tax Journal*, 62 (4), 703-725.
- (2016). The effect of profit shifting on the corporate tax abuse in the United States and beyond. *National Tax Journal*, 69 (4), 905-934.
- Cobham, A. y Jansky, P. (2017). *Global distribution of revenue loss from tax avoidance: Re-estimation and country results (WIDER Working Paper No. 15/2017)*. Helsinki: Instituto de Investigación Económico de la Universidad de las Naciones Unidas (UNU-Wider). Recuperado de <https://www.wider.unu.edu/publication/global-distribution-revenue-loss-tax-avoidance>.
- Cobham, A. y Loretz, S. (2014). International distribution of the corporate tax base: implications of different apportionment factors under unitary taxation. *International Centre for Tax and Development Working Paper*, 27, 1-38.
- Código de Comercio Español (1885). *Gaceta de Madrid*, 289, 1-70. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/pdf/1885/BOE-A-1885-6627-consolidado.pdf>.
- Concha Carballido, C. (2016). *La nueva Directiva anti-elusión es mucho más que la versión europea de BEPS*. Recuperado de <https://www.expansion.com/especiales/pwc/2016/07/27/5798988b268e3e33778b45a9.html>.
- Consejo General de Colegios Oficiales de Psicólogos de España (2015). *Código Deontológico del Psicólogo*. Recuperado de <https://www.cop.es/index.php?page=Cod>.
- Coolidge, J. (2012) Findings of tax compliance cost surveys in developing countries. *eJournal of Tax Research*, 10 (2), 250-287.
- Cooper, G. S. (1997). Conflicts, Challenges and Choices - The Rule of Law and Anti Avoidance Rules. En G. S. Cooper (ed), *Tax Avoidance and the Rule of Law* (pp. 13-15). Amsterdam: IBFD.
- Cordewener, A. (2017). Anti-Abuse Measures in the Area of Direct Taxation: Towards Converging Standards under Treaty Freedoms and EU Directives? *EC Tax Review*, 2, 60-66.
- Crivelli, E., De Mooij, R. y Keen, M. (2016). Base erosion, profit shifting and developing countries. *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, 72 (3), 268-301.

- Cubero Truyo, A. (1997). *La simplificación del ordenamiento tributario (desde la perspectiva constitucional)*. Madrid: Marcial Pons.
- Cummings, R. G., Martínez-Vázquez, J., McKee, M. y Torgler, B. (2009). Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment (La moral tributaria afecta al cumplimiento de los impuestos Pruebas de las encuestas y de un experimento de campo artificial). *Journal of Economic Behavior & Organization*, 70 (3), 447-457. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jebo.2008.02.010>.
- Daset, L. R. y Cracco, C. (2013). Psicología basada en la evidencia: algunas cuestiones básicas y una aproximación a través de una revisión bibliográfica sistemática. *Ciencias psicológicas*, 7(2), 209-220.
- Dawes, R. M. (1980). Social Dilemmas. *Annual Review of Psychology*, 31, 169-193.
- De Boer, R. y Marres, O. (2015). BEPS Action 2: Neutralizing the Effects on Hybrid Mismatch Arrangements. *Intertax*, 43 (1), 14-41.
- De Broe, L. y Luts, J. (2015). BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. *Intertax*, 43 (2), 122-146.
- De Gandarillas Martos, S. (2008). Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo. *Crónica Tributaria*, 128, 81-109.
- De la Nuez Sánchez-Cascado, E. y Pérez Torres, E. (2000). *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*. Pamplona: Editorial Aranzadi (Thomson Reuters).
- Delgado Pacheco, A. (2017). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Tesis doctoral no publicada. Universidad Autónoma de Madrid, Madrid. Recuperado de https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679948/delgado_pacheco_abelardo.pdf?sequence=1.
- Demir, I., Macintyre, A., Schaffner, M. y Torgler, B. (2008). Causes and consequences of tax morale: An empirical investigation. *Economic Analysis and Policy*, 38, 313-339.
- Dharmapala, D., Slemrod, J. y Wilson, J. D. (2011). Tax Policy and the Missing Middle: Optimal Tax Remittance with Firm-level Administrative Costs. *Journal of Public Economics*, 95 (9-10), 1036-1047.
- Domínguez Barrero, F., López Laborda, J. y Rodrigo Sauco, F. (2014). *El hueco que deja el diablo: una estimación del fraude en el IRPF con microdatos tributarios*. Recuperado de <http://documentos.fedea.net/pubs/eee/eee2014-01.pdf>
- Domínguez, J. M. (2008). *Introducción a la Hacienda Pública (Sistemas Fiscales): Teoría y práctica*, Málaga: Fundación Unicaja.
- Domínguez, J. M., Médel, B. y Molina, A. (2009): El estilo tributario latino y el sistema fiscal español, treinta años después, en L. Caramés, J. M. González-Páramo y F. Pedraja (dirs.), *Siempre la Hacienda Pública* (pp. 79-113). Madrid: Cívitas.

- Durlauf, S. N. (2001). A framework for the study of individual behavior and social interactions. *Sociological methodology*, 31(1), 47-87.
- Elwyn, G., Edwards, A., Kinnersley, P. y Grol, R. (2000). Shared decision making and the concept of equipoise: the competences of involving patients in healthcare choices. *British Journal of General Practice*, 50, 892-899.
- Elwyn, G., Frosch, D., Volandes, A. E., Edwards, A. y Montori, V. M. (2010). Investing in deliberation: a definition and classification of decision support interventions for people facing difficult health decisions. *Medical Decision Making*, 30, 701-711.
- Entrecanales Carrión, J. (2014). *El fraude de ley en Derecho Tributario*. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad de Comillas. Recuperado de <https://repositorio.comillas.edu/rest/bitstreams/1495/retrieve>.
- Eseverri Martínez, E. (1983). Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones. *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, 37, 95-106.
- Espejo Poyato, I. (2013). *Administración Tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Madrid: Marcial Pons.
- Evidence-Based Medicine Working Group (1992). *Evidence-based medicine. A new approach to teaching the practice of medicine*. *Journal of American Medical Association*, 268, 2420-2425.
- Falsitta, G. (1997). *Manuale di Diritto Tributario* (2ª ed.). Padua: Cedam.
- Feldman, N. E., Katuscak, P. y Kawano, L. (2016) Taxpayer Confusion: Evidence from the Child Tax' Credit. *American Economic Review*, 106 (3), 807-835.
- Fernández Pavés, M. T. (1995). *La autoliquidación tributaria*. Madrid: Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2006). *Curso de Derecho Tributario. Instituciones* (25ª edic.). Madrid: Marcial Pons.
- Fuest, C. y Riedel, N. (2012). Tax Evasion and Tax Avoidance: The Role of International Profit Shifting. En P. Reuter (ed.), *Draining Development? Controlling Flows of Illicit Funds from Developing Countries* (pp. 109-142). Washington, D. C.: International Bank for Reconstruction and Development/International Development Association or The World Bank. Recuperado de <http://documents.vsemirnyjbank.org/curated/ru/305601468178737192/pdf/668150PUB0EPI0067848B09780821388693.pdf#page=127>.
- Fuest, C., Hebous, S. y Riedel, N. (2011). International debt shifting and multinational firms in developing economies. *Economics Letters*, 113 (2), 135-138.
- Fundación Impuestos y Competitividad (2018). Introducción. Justificación del trabajo. Su elaboración y resultado, en F. García Berro, *Elusión tributaria y cláusulas anti-abuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo* (pp. 12-15). Madrid: Fundación

- Impuestos y Competitividad. Recuperado de <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2019/04/Elusi%C3%B3n-Tributaria-y-TS-con-enlaces-1.pdf>.
- Gallo, F. (2011). *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*. Madrid: Marcial Pons.
- Gárate, C. y Paz, M. (2020). *La implementación española de la Directiva ATAD 2: el anteproyecto de la Ley de transposición*. Recuperado de https://www.ey.com/es_es/alertas-fiscal-legal/la-implementacion-espanola-de-la-directiva-atad-2.
- García Berro, F. (2018). *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad. Recuperado de <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2019/04/Elusi%C3%B3n-Tributaria-y-TS-con-enlaces-1.pdf>.
- García Herrera-Blanco, C. (2017). Buen Gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías. *Quincena fiscal*, 1-2, 117-148.
- García Novoa, C. (2019). Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos: reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo. *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 183, 89-126.
- García Novoa, C. y Caballero Perdomo, R. (2019). El Compliance tributario, la relación cooperativa y las nuevas relaciones fiscales. Su implantación en España y en América Latina. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, 12, 1-28. Recuperado de <https://lega.law/wp-content/uploads/2020/05/El-Compliance-Tributario-la-relaci%C3%B3n-cooperativa-y-las-nuevas-relaciones-fiscales-su-implementaci%C3%B3n-en-Espa%C3%B1a-y-Am%C3%A9rica-Latina-por-Cesar-Garc%C3%ADa-Novoa-y-Rosa-Caballero.pdf>.
- García Prats, F. A. (2019). *La transposición en España de la Directiva sobre Intermediarios Tributarios (DAC6)*. Madrid: Asociación Española de Asesores Fiscales. Recuperado de <https://www.uv.es/uvcatedres/Catedres/PaperDAC6.pdf>.
- Giannini, M. S. (1950). *Lizione di diritto Amministrativo* (Vol. I). Milán: Giuffrè.
- Gil, A. (2020, 29 noviembre). *Reino Unido, Holanda, Luxemburgo y Suiza son responsables de la mitad de las pérdidas fiscales anuales: 199.000 millones de euros. La entidad Tax Justice calcula que se pierde cada segundo en un paraíso fiscal el equivalente al salario anual de una enfermera*. Recuperado de https://www.eldiario.es/economia/reino-unido-holanda-luxemburgo-suiza-son-responsables-mitad-perdidas-fiscales-anuales-199-000-millones-euros_1_6453736.html.
- Gillitzer, C. y Skov, P. (2013) Evidence on unclaimed charitable contributions from the introduction of third-party information reporting in Denmark. *EPRU Working Paper Series*, 4. Recuperado de <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/123491/1/771335970.pdf>.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero* (Vol. I; 9ª edición). Buenos Aires: La Ley.

- Gómez de Taboada, F. J. (2013). *La calificación tributaria de la realidad, ¿Un "matrix" jurídico?* Recuperado de <https://www.elnotario.es/index.php/hemeroteca/revista-51/3550-la-calificacion-tributaria-de-la-realidad-un-matrix-juridico>.
- González de Frutos, U. (2010). La relación cooperativa; un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria. *Crónica Tributaria*, 134, 65-96.
- Grande Serrano, P. (2019). La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 439, 5-36.
- Greenhalgh, T., Howick, J. y Maskrey, N. (2014). Evidence Based Medicine Renaissance Group. Evidence based medicine: a movement in crisis? *Brithis Journal of General Practice*, 348, g3725. Recuperado de <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC4056639/?site=normal>.
- Grubert, H. y Slemrod, J. (1998). The Effect of Taxes on Investment and Income Shifting to Puerto Rico. *Review of Economics and Statistics*, 80(3), 365-373.
- Guyatt, G. y Rennie, D. (eds.). (2002). *Users' guides to the medical literature: a manual for evidence-based clinical practice. First edition*. Chicago, IL: AMA Press. Recuperado de <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC128970/>.
- Guyatt, G., Rennie, D., Meade, M. y Cook, D. J. (Eds) (2014). *Users' Guides to the Medical Literature: A Manual for Evidence-Based Clinical Practice. Third Edition*. Chicago, IL: AMA Press.
- Harlow, H. F. (1959). The development of learning in the Rhesus monkey. *American Scientist*, 47, 459-479.
- Hartner, M., Rechberger, S., Kirchler, E. y Schabmann, A. (2008). Procedural fairness and tax compliance. *Economic Analysis and Policy*, 38, 137-152.
- Hemels, S. (2015). *Fairness and Taxation in a Globalized World*. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2570750.
- Hensel, A. (1956). *Diritto Tributario*. Milán: Giuffrè.
- Hernández Pedrero, V. (2012). *Ética de la inmanencia. El factor Spinoza*. La Laguna: Universidad de la Laguna.
- Hidalgo, G. (2003, 24 de enero). 'Winter' y la transparencia. Recuperado de <https://www.elmundo.es/mundodinero/2003/01/24/Noti20030124175925.html>
- Ho, D. y Wong, B. (2008). Issues on compliance and ethics in taxation: What do we know? *Journal of Financial Crime*, 15, 369-382.
- Holmes, S. y Sunstein, C. (2011). *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores.

- James, W. (1890). *The principles of psychology* (Vols. 1 y 2). Nueva York: Henry Holt and company. Recuperado de <http://infomotions.com/sandbox/great-books-redux/corpus/html/principles.html>.
- James, S. y Edwards, A. (2008). Developing tax policy in a complex and changing world. *Economic Analysis and Policy*, 38, 35-53.
- Jiménez, M. (2011, 27 febrero). *La mayor empresa del mundo utiliza España como paraíso fiscal. ExxonMobil Spain ganó 10.000 millones en dos años sin pagar un euro en impuestos*. Recuperado de https://elpais.com/diario/2011/02/27/economia/1298761201_850215.html.
- Johannesen, N. y Pirttilä, J. (2016). Capital flight and development: an overview of concepts, methods, and data sources. *UNU-WIDER Working Paper Series*, 19, 1-18.
- Johnson, M. G. y Henley, T. B. (Eds.) (2013). *Reflections on the principles of psychology: William James after a century*. Nueva York: Psychology Press.
- JuanLozano, A.M. (2019). *¿Hacia un nuevo horizonte de relación con las Administraciones tributarias? El “compliance tributario” y los Códigos de Buenas Prácticas*. Recuperado de <https://elderecho.com/compliance-tributario-los-codigos-buenas-practicas>.
- Kirchler, E., Muehlbacher, S., Kastlunger, B. y Wahl, I. (2010). Why pay taxes? A review on tax compliance decisions. En J. Alm, J. Martinez-Vasquez y B. Torgler (eds.), *Developing alternative frameworks for explaining tax compliance* (pp. 15-32). Abingdon: Routledge.
- Krauskopf, T. y Prinz, A. (2011). Methods to reanalyze tax compliance experiments: Monte Carlo simulations and decision time analysis. *Public Finance Review*, 39(1), 168-188.
- Krever, R. (2016). General Report. En M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch y C. Staringer (Eds.), *GAARs-A Key Element of Tax Systems in the Post-Beps World* (pp. 1-20). Amsterdam: IBFD.
- Laband, P. (1979). *El derecho presupuestario*. Madrid: IEF.
- Labrador, F. J. y Crespo, M. C. (2014). *Psicología clínica basada en la evidencia*. Madrid: Pirámide.
- Lago Montero, J. M. (2007). De la litigiosidad y la justicia tributaria. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel y A. Yábar Sterling (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 511-552). Madrid: Dykinson.
- Lago Montero, J. M. (dir.), Alfonso Galán, R. M. y Guervós Maíllo, M. A. (coords.) (2018). *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios*. Pamplona: Aranzadi (Thomson Reuters).

- Larraz, J. (1952). *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- Lefebvre, M., Pestieau, P., Riedl, A. y Villeval, M. C. (2011). Tax Evasion, Welfare Fraud, and “The Broken Windows” Effect: An Experiment in Belgium, France and the Netherlands. *CESifo Working Paper* No. 3408. Recuperado de <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/51803/1/665252064.pdf>.
- López, L. (2017, 13 diciembre). *La Hacienda de Bizkaia recupera 125,9 millones que ocho multinacionales trataron de evadir*. Recuperado el día 20 de abril de 2020, de <http://www.elcorreo.com/economia/hacienda-bizkaia-recupera-20171213134230nt.html>.
- López Martínez, A., Damas Serrano, A., Pérez Lara, J. M. y Eseverri Martínez, E. (2015). *Manual práctico de Derecho Tributario. Parte general* (2.^a ed.). Valencia: Tirant Lo Blanch.
- López Rueda, N. (2012). Evolución del sistema tributario en España. *eXtoikos*, (7), 25-37.
- López Tello, J. (2016). Los informes finales del proyecto BEPS y la propuesta de directiva contra la elusión fiscal. *Actualidad Jurídica*, 43, 36-59. Recuperado de <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5092/documento/art02.pdf?id=6753>.
- Manski, C. F. (2000). Economic analysis of social interactions. *Journal of Economic Perspectives*, 14, 115-136.
- Marín Benítez, G. (2017). El Derecho Tributario y la moral. Límites de la autonomía privada en el ámbito tributario. *Actualidad Jurídica Uribe Menéndez*, 47, 31-38. Recuperado de <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5656/documento/art02.pdf?id=7546>.
- Martín Delgado, J. M. (1979). Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978. *Hacienda Pública Española*, 60, 69-70.
- Martín López, J. y Pérez Bernabeu, B. (2021). Inteligencia artificial, compliance risk management y conflictividad tributaria. En Moreno González, S. Carrasco Parrila, P. J. y Collado Yurrita, M. A. (dirs.); Gómez Requena J. A. (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.
- Martínez, I. y Arsuaga, J. L. (2002). *Amalur. Del átomo a la mente*. Barcelona: Temas de hoy.
- Martín Fernández, J. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas*. Madrid: Editorial Lefebvre-El Derecho.

- (2018, 18 de febrero). *Derecho al error sin ser sancionado por Hacienda*. Recuperado de https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/02/06/mercados/1517936284_261540.amp.html.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M. y Casado Ollero, G. (2004). *Curso de Derecho Financiero y tributario*. Madrid: Tecnos.
- Martínez Lago, M. A. (1984). El Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal en el pleno del Congreso de los Diputados. *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, pp. 1183-1192.
- Martínez Lago, M. A., García de la Mora, L. y Almudí Cid, J. M. (2018). *Lecciones de Derecho Financiero y tributario* (13.^a edic.). Madrid: Iustel.
- Martínez Laguna, F. D. (2019). *Hybrid financial instruments, double non-taxation and linking rules*. Kluwer Law International.
- Martínez-Vázquez, J. y Torgler, B. (2009). The Evolution of Tax Morale in Modern Spain. *Journal of Economic Issues*, 43(1), 1-28.
- Martner Fanta, R. (2008). *Planificar y presupuestar en América Latina*. Santiago de Chile: CEPAL. Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/6897/S0800014_es.pdf?sequence=1.
- Mascagni, G. (2018). From the lab to the field: A review of tax experiments. *Journal of Economic Surveys*, 32 (2), 273-301.
- Mayer, O. (1914). *Le droit administratif allemand*. París: V. Giard et E. Brière (traducción al español: Da Palma, 1982; Buenos Aires).
- McKerchar, M. A., Bloomquist, K. y Pope, J. (2013). Indicators of tax morale: An exploratory study. *eJournal of Tax Research*, 11, 5-22.
- Mead, N. L., Baumeister, R. F., Gino, F., Schweitzer, M. E. y Ariely, D. (2009). Too tired to tell the truth: Self-control resource depletion and dishonesty. *Journal of experimental social psychology*, 45(3), 594-597.
- Medina Pabón, J. A. (2010). *Derecho civil. Aproximación al Derecho. Derecho de Personas*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Menéndez Moreno, A., Alonso Murillo, F., Anibarro Pérez, S., Corcuera Torres, A., Pérez de Vega, L. y Villarín Lagos, M. (2009). *Derecho Financiero y tributario: parte general. Lecciones de cátedra* (10.^a edic.). Editorial Lex Nova.
- Merino Jara, I. (2006). Acerca de la responsabilidad tributaria. *Anuario de la Facultad de Derecho*, 24, 13-25.
- Montero Domínguez, A. (2014). *La evolución de la tipología de las medidas cautelares en el ámbito fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Moreno González, S. (2021). La transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español: cuestiones y reflexiones en clave de cumplimiento cooperativo. En

- Moreno González, S. Carrasco Parrila, P. J. y Collado Yurrita, M. A. (dirs.); Gómez Requena J. A. (coord.): *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes*. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.
- Moriana, J. A. y Martínez, V. A. (2011). La psicología basada en la evidencia y el diseño y evaluación de tratamientos psicológicos eficaces. *Revista de psicopatología y psicología clínica*, 16(2), 81-100.
- Morote Mendoza, J. M. (2015). Lo que queda de la economía de opción (la reforma de la Ley General Tributaria). *Diario Expansión*. Recuperado de <https://hayderecho.expansion.com/2015/12/24/lo-que-queda-de-la-economia-de-opcion-la-reforma-de-la-ley-general-tributaria/>.
- Murphy, K. (2004). The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders. *Law and Human Behavior*, 28, 187-209.
- (2005). Regulating more effectively: the relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance. *Journal of Law and Society*, 32 (4), pp. 562-589.
- Murphy, L. y Nagel, T. (2002). *The myth of ownership: Taxes and justice*. Oxford: Oxford University Press.
- Navarro Egea, M. (2019). Los contribuyentes ante la administración tributaria electrónica. En Jorge Martín López, Begoña Pérez Bernabeu (directores.), *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro*, Cizur Menor. Thomson Reuters Aranzadi.
- (2021). Hacia un entorno digital más garantista: las relaciones tributarias electrónicas. Cizur Menor. Thomson Reuters Aranzadi.
- Nerré, B. (2008). Tax culture: A basic concept for tax politics. *Economic Analysis and Policy*, 38, 153-167.
- OCDE (2011). Foro sobre Administración Tributaria La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie “Información comparada” (2010) 3 de marzo de 2011. Recuperado de <http://www.oecd.org/ctp/administration/CIS-2010-ESP.pdf>
- Olivares, B. D. (2021a). Comportamiento de los obligados tributarios y cumplimiento cooperativo. En Moreno González, S. y Carrasco Parrila, P. J. (dirs.), Gómez Requena J. A. (coord.) *Las relaciones entre administración tributaria y contribuyentes desde la óptica del cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias*, Aranzadi, Cizur Menor.
- (2021b). El papel de las emociones en el cumplimiento tributario. En Merino Jara I. (dir.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario*, Wolters Kluwer, Madrid.

- Olivares, J., Macià, D., Olivares-Olivares, P. J. y Rosa-Alcázar, A. I. (2012). *El ejercicio de la psicología aplicada. La profesión de psicólogo*. Madrid: Pirámide.
- Olsen, J., Kang, M. y Kirchler, E. (2018). Tax Psychology. En A. Lewis, (Ed.), *The Cambridge Handbook of Psychology and Economic Behavior* (pp. 405-429). Cambridge: Cambridge University Press.
- Oxfam Intermón (2015). La ilusión fiscal. Demasiadas sombras en la fiscalidad de las grandes empresas. *Informe de OXFAM Intermón*, 36, 1-83. Recuperado de <http://www.pensamientocritico.org/oxfam0315.pdf>.
- Pascual, G. D. (2014). Por qué y cómo hacer análisis económico del Derecho. *Revista de administración pública*, 195, 99-133.
- Panayi, C. (2015). The compatibility of the OECD/G20 base erosion and profit shifting proposals with EU law. *Bulletin for international taxation*, 70(1/2), 1-23. Recuperado de https://www.researchgate.net/profile/Christiana_Panayi2/publication/290379735_The_Compatibility_of_the_OECDG20_Base_Erosion_and_Profit_Shifting_Proposals_with_EU_Law/links/5696530008aec79ee329c582/The-Compatibility-of-the-OECD-G20-Base-Erosion-and-Profit-Shifting-Proposals-with-EU-Law.pdf.
- Pérez de Ayala, J. L. (2002). El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria. En P. M. Herrera Molina y P. Chico De La Cámara (Coords.), *I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario* (pp. 286-287). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Recuperado de https://www.ief.es/docs/des-tacados/publicaciones/documentos_trabajo/2002_11.pdf.
- (2008). *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución española en un contexto jurisprudencial*. Pamplona: Editorial Aranzadi.
- Pérez Francesch, J. L., Riquer i Permanyer, B. de, Luján, O., Toledano González, L. F. y Rubí, G. (dirs.) (2018). *La corrupción política en la España contemporánea. Un enfoque interdisciplinar*. Madrid: Marcial Pons.
- Pérez Martínez, J. y Frías Barroso, Z. (Coords.) (2016). *Las reglas de juego en el ecosistema digital. Level playing field*. Madrid-Barcelona: Ariel-Fundación Telefónica-Editorial Planeta. Recuperado de <https://www.fundaciontelefonica.com/cultura-digital/publicaciones/>.
- Pérez Royo, F. y Carrasco González, F. M. (2019) *Derecho Financiero y tributario. Parte general* (29.^a edic.). Pamplona: Thomson-Civitas.
- Pérez-Álvarez, M., Fernández, J.R., Fernández, C. y Amigo, I. (Eds.) (2003). *Guía de Tratamientos psicológicos eficaces I*. Madrid: Pirámide.
- Pickhardt, M y Prinz, A. (2014). Behavioral Dynamics of Tax Evasion. A Survey. *Journal of Economic Psychology*, 40, 1-19.

- Pistone, P. (2016). La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho Tributario global. *Revista Española de Derecho Financiero*, 170, 109-151.
- Pleijssier, A. (2015). The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse? *Intertax*, 43, 147-154.
- Plumley, A.H. (2005). *The Determinants of Individual Income Tax Compliance: Estimating the Impacts of Tax Policy, Enforcement, and IRS Responsiveness*. Internal Revenue Service. <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/pub1916b.pdf>.
- Pont Clemente, J-F. (2004). *Economía de opción*. Barcelona: Marcial Pons.
- Pope, J. y Mckerchar, M.A. (2011). Understanding tax morale and its effect on individual taxpayer compliance. *British Tax Review*, 5, 587-601.
- Radbruch, G. (2013). *Introducción a la filosofía del Derecho* (11.^a reimp.). Madrid: Marcial Pons.
- Ramallo Massanet, J. (1992). Modificaciones de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo). *Crónica Tributaria*, 64, 131-142.
- Ramos Torre, R. (2020). ¿Una nueva ciencia social? *Revista de Libros*, 5. Recuperado de https://www.revistadelibros.com/articulo_imprimible_pdf.php?art=4022&t=articulos.
- Ranelletti, O. (2007). *Derecho de la Hacienda Pública*. Santa Fe de Bogotá: Temis.
- Rawls, J. (1986). Justicia distributiva. *Revista de estudios públicos del CEP*, 24, 54-90. Recuperado de <https://www.cepchile.cl/cep/estudios-publicos/n-1-a-la-30/estudios-publicos-n-24/justicia-distributiva>.
- Reuter, P. (Ed). (2012). *Draining Development? Controlling Flows of Illicit Funds from Developing Countries*. World Bank: Washington, DC.
- Reynolds, H. y Wier, L. (2016). Estimating profit shifting in South Africa using firm-level tax returns. *WIDER Working Paper Series*, 128, 1-19.
- Robson, A. J. (2001). The biological basis of economic behavior. *Journal of economic literature*, 39(1), 11-33.
- Rodríguez Bereijo, J. (1976). *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (1993). Los fundamentos constitucionales del control interno de la actividad financiera. *X Jornadas del control interno del sector público. Eficacia y legalidad en la gestión pública* (pp. 22 y 23). Madrid: Intervención General de la Administración del Estado.
- Rodríguez Bereijo, A. (2018). Una perspectiva constitucional del control del gasto público. *Revista Española de Control Externo*, 20 (58), 229-244. Recuperado de

<https://www.tcu.es/repositorio/9fb0f565-35b1-4d91-b69c-6fc761d34641/58RodriguezbereijoUnaperspectivaconstitucional.pdf>.

Romero-Flor, L. M. (2013). La reserva de ley como principio fundamental del Derecho Tributario. *DIXI*, 15(18), 51-61.

Rosen, H. S. (1976). Tax Illusion and the Labor Supply of Married Women. *Review of Economics and Statistics*, 58(2), 167-172.

Rozas Valdés, J. A. (2016b). Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de Derecho comparado desde el sistema tributario español. *Documentos de Trabajo. Instituto de Estudios Fiscales*, 6, 1-102.

Rueda López, N. (2012). Evolución del sistema tributario en España. *eXtoikos*, 7, 25-37.

Ruiz Almendral, V. (2013), Tax Avoidance, the ‘Balanced Allocation of Taxing Powers’ and the Arm’s Length Standard: An Odd Threesome in Need of Clarification. En I. Richelle, W. Schön y E. Traversa (Eds.), *Allocating Taxing Powers within the European Union. MPI Studies in Tax Law and Public Finance* (vol. 2; pp. 131-170). Heidelberg: Springer.

Ruiz García, J. R. (1987). *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Madrid: Editorial Civitas.

Sánchez López, M. E. (2020). Seguridad jurídica y producción normativa en materia tributaria. Incidencia sobre el cumplimiento cooperativo, *Crónica Tributaria*, n.º 175.

– (2021). La seguridad jurídica y el poliédrico concepto de transparencia. Un apunte en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria, *Quincena Fiscal*, n.º 1-2.

Sackett, D. L., Rosenberg, W. M., Gray, J. A., Haynes, R. B. y Richardson, W. S. (1996). Evidence based medicine: what it is and what it isn’t. *British Medical Journal*, 312, 71-72.

Sainz de Bujanda, F. (1963). *Hacienda y Derecho* (Vol. III). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

– (1977). *Sistema de Derecho Tributario* (Vol. I). Madrid: Universidad Complutense de Madrid.

Sainz de Bujanda, N. (1984). Conmemoración de la Ley General Tributaria. *Crónica Tributaria*, 50, 27-54.

Sainz de Bujanda, F. (1996). El desarrollo actual del Derecho Financiero en España. *Crónica Tributaria*, 78, 181-189.

- San Isidoro, R. (2017, 7 abril). *¿Cuáles son los países con mayor fraude fiscal?* Recuperado de <http://www.expansion.com/economia/2017/04/07/58e76773ca4741712a-8b46ad.html>.
- Sánchez, R. M. (2017, 20 de abril). *Las empresas del Ibex 35 poseen 969 filiales en paraísos fiscales*. Recuperado de <https://www.elperiodico.com/es/economia/20170420/empresas-ibex-suman-969-filiales-en-paraisos-fiscales-5983016>
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2019). *La erosión de las Bases Imponibles Societarias*. Aranzadi. Cizur Menor.
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2020). *La tributación de los servicios digitales en la Unión Europea y España*. Aranzadi. Cizur Menor.
- Sandford, C. T. (1973). *Hidden Costs of Taxation*. Londres: Institute for Fiscal Studies.
- (1995). *Tax Compliance Costs: Measurement and Policy*. Bath, Reino Unido: Fiscal Publications.
- Sandri, P. M. (2017, 26 de marzo). *La fiscalidad transfronteriza. La elusión fiscal de las grandes firmas cuesta a España 5000 millones al año. Las multinacionales pagan un 20% menos de los que deberían, según Naciones Unidas*. Recuperado de <https://www.lavanguardia.com/economia/20170326/421181437803/elusion-fiscal-grandes-firmas.html>.
- Sanhermelando, J. (2016, 28 enero). *Estas son las trampas que usan las multinacionales para eludir impuestos en la UE*. Recuperado el día 6 de mayo de 2020, de: https://www.elespanol.com/economia/20160128/97990387_0.html.
- Santana Lorenzo, M. y García Novoa, C. (dirs.) (2019). *Practicum Compliance Tributario 2020*. Barcelona: Thomson Reuters.
- Sanz Gómez, R. (2011). *Hacia la relación cooperativa en España: el nuevo Código de Buenas Prácticas Tributarias a la luz de los estudios de la OCDE*. *Revista Técnica Tributaria*, 93, 59-80.
- (2017). *Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)*. *Eunomía. Revista en cultura de la legalidad*, 13, 251-259. Recuperado de [https://idus.us.es/bits-tream/handle/11441/95777/ElusionFiscal\(regulacionEnLaUnionEuropea\).pdf?sequence=1](https://idus.us.es/bits-tream/handle/11441/95777/ElusionFiscal(regulacionEnLaUnionEuropea).pdf?sequence=1).
- Schumpeter, J. A. (1954). *History of Economic Analysis*. Nueva York: Oxford University Press.
- Serrano Antón, F. (2015). *La influencia del plan de acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales*. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 391, 77-110.
- Sevilla, J. (2004). *Política y técnica tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

- Shu, L. L., Mazar, N., Gino, F., Ariely, D. y Bazerman, M. H. (2012). Signing at the beginning makes ethics salient and decreases dishonest self-reports in comparison to signing at the end. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 109(38), 15197-15200.
- Simón Acosta, E. (1985). *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*. Zaragoza: Publicaciones del Real Colegio de España-Bolonia.
- Slemrod, J. y Gillitzer, C. (2013). Insights from a Tax-systems Perspective. *CESifo Economic Studies*, 60, 1-31.
- Soler Roch, M. T. (2019). Los retos tributarios del siglo XXI. *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, 183, 31-46.
- Soto Bernabeu, L. (2019). El concepto de regulación responsiva como justificación para la implementación de los programas de cumplimiento voluntario y de un modelo de cumplimiento cooperativo en la relación entre las Administraciones tributarias y los contribuyentes. *Actum Fiscal*, 147, 34-37.
- (2020). *Los programas de cumplimiento voluntario como estímulo a la regularización tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.
- Spinoza, B. (1677). *Ética demostrada según el orden geométrico* (en latín: *Ethica ordine geometrico demonstrata* o *Ethica more geometrico demonstrata*). Biblioteca Vaticana (Vat. Lat. 12838). Ejemplar disponible en <http://www.ethicadb.org/index.php?lanid=8&lg=es>.
- Steinmo, S. H. (2018). Preface and acknowledgments. En S. H. Steinmo (ed.), *The Leap of Faith: The Fiscal Foundations of Successful Government in Europe and America* (pp. v-x). Oxford, Reino Unido: Oxford University Press.
- Suanzes, P. R. (2016, 31 agosto). *¿Cómo ha conseguido Apple pagar menos impuestos en Irlanda?* Recuperado el día 6 de junio de 2020, de: <http://www.elmundo.es/economia/2016/08/31/57c5b97fe5fdea9f6b8b4579.html>
- Tait, A. A. (1988). *Value added tax: International practice and problems*. Washington, D.C. International Monetary Fund. Recuperado de https://www.elibrary.imf.org/doc/IMF071/07773-9781557750129/07773-9781557750129/Other_formats/Source_PDF/07773-9781455265831.pdf.
- Taveira Torres, H. (2007). *Derecho Tributario y derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión tributaria*. Madrid-Barcelona-Buenos Aires: Parcial Pons.
- Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Barcelona: Marcial Pons.
- Torgler, B. (2002). Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and compliance in experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16 (5), 657-683.
- (2007). *Tax Compliance and Tax Morale: A Theoretical and Empirical Analysis*. Cheltenham, Reino Unido: Edward Elgar Publishing.

- Tørsløv, T. R., Wier, L. y Zucman, G. (2017). *€ 600 Billion and Counting: Why High-Tax Countries Let Tax Havens Flourish*. Recuperado de <https://www.forskningssdata-basen.dk/en/catalog/2392772828>.
- Ugarte Soto, A. (2019). *Norma general antielusión, ¿una facultad de la administración tributario o un procedimiento judicial? especial referencia al caso chileno* (Tesis doctoral). Salamanca: Universidad de Salamanca.
- Valle, V. (2008). El IRPF español a examen: perspectiva teórica y principios impositivos, en J. M. Domínguez (Ed.), *El nuevo modelo de IRPF tras la reforma de la Ley 35/2006* (pp. 41-56). Málaga: Analistas Económicos de Andalucía.
- Van Dijke, M. y Verboon, P. (2010). Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 31(1), 80-91.
- Vásconez, B. (2011). Metodologías para medir la moral tributaria de los contribuyentes y los resultados obtenidos, en CIAT (ed.), *La moral tributaria como factor determinante en el mejoramiento de la eficacia de la Administración Tributaria* (pp. 145-191). 45.^a asamblea general del CIAT. Quito, Ecuador: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT. Recuperado de https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2011/Espanol/e-book_asamblea_2011.pdf#page=158.
- (2013, julio). Medición de los costos de transacción tributarios en pequeñas y medianas empresas. En *Foro LACs-Política Fiscal y OECD-DGI. Proyecto para favorecer la capacidad de las administraciones en países en desarrollo. Reduciendo los costos de transacción tributarios en América Latina*. Montevideo, Uruguay: UN-DSA y CIAT. Recuperado de https://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/5/50275/Pecho_Vasconez_sesionV.pdf.
- Vázquez, C. y Nieto, M. (2003). Psicología (clínica) basada en la evidencia (PBE): una revisión conceptual y metodológica. En J. L. Romero (ed.), *Psicopolis: paradigmas actuales alternativos en la psicología contemporánea* (pp. 1-24). Barcelona: Kairós.
- Vera-Villarroel, P. y Mustaca, A. (2006). Investigaciones en psicología clínica basadas en la evidencia en Chile y Argentina. *Revista latinoamericana de psicología*, 38(3), 551-565.
- Viaña, D. (2017, 6 agosto) *¿Cuántos impuestos pagan en realidad las empresas españolas?* Recuperado de <https://www.expansion.com/economia/2017/08/06/5975dc0ce2704e64318b45f7.html>.
- Von Schanz, G. (1890). *Die Steuern der Schweiz in ihrer Entwicklung seit Beginn des 19. Jahrhunderts* (Vol. 4). Verlag der JG Cotta'schen Buchhandlung.
- VV. AA. (2001). Tratamientos psicológicos eficaces. *Psicothema*, 3, 337-531.
- Wallerstein, I. (2000). *The Essential Wallerstein*. Nueva York: The New York Press.

- Yaniv, G. (1988). Withholding and Non-Withheld Tax Evasion. *Journal of Public Economics*, 35(2), 183-204.
- (1992). Collaborated Employee-Employer Tax Evasion. *Public Finance*, 47 (2), 312-321.
- Zabala Rodríguez-Fornós, A. (2004). *Sobre la subsistencia del fraude de ley en la nueva ley general tributaria*. Recuperado de https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/227_es.pdf.
- Zornoza, J. J. y Báez, A. (2016). GAARs-An emerging trend in the tax landscape. En M. Lang, J. Owens, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch y C. Staringer (Eds.), *GAARs-A Key Element of Tax Systems in the Post-Beps World* (pp. 655-682). Amsterdam: IBFD.
- Zucman, G. (2014). Taxing across borders: tracking personal wealth and corporate profits. *Journal of Economic Perspectives*, 28 (4), 121-148.
- Zuil, M. y Bowers, S. (2017, 6 de noviembre). *El rastro fiscal que explica cómo Nike, Apple y Uber se ahorran millones en impuestos*. Recuperado el día 5 de mayo de 2020, de https://www.elconfidencial.com/economia/paradise-papers/2017-11-06/nike-apple-holanda-irlanda-paraiso-fiscal-papers_1471995/.

ANEXOS

ANEXO I. COSTES ECONÓMICOS Y PSICOLÓGICOS DE LA TRIBUTACIÓN

“(…) a la verdad evidente de que los derechos dependen de los gobiernos es preciso agregar un corolario lógico, rico en implicaciones: los derechos cuestan dinero. Es imposible protegerlos o exigirlos sin fondos y apoyo públicos... tanto el derecho al bienestar como a la propiedad privada tienen costos públicos... una Constitución que no organice un gobierno eficaz y apoyado por la opinión pública, capaz de cobrar impuestos y de gastar, necesariamente fracasará a la hora de proteger los derechos en la práctica [...] los derechos de propiedad dependen de manera excluyente de un Estado dispuesto a cobrar impuestos y a gastar. Defender los derechos de propiedad es costoso. Identificar con precisión la suma exacta de dinero dedicada a la protección de los derechos de propiedad plantea complejos problemas contables. Pero algo está claro: un Estado incapaz, en determinadas condiciones, de ‘apropiarse’ de bienes privados tampoco podría protegerlos con eficacia” (Holmes y Sunstein, 2011; pp. 33, 79 y 83 –citado por Altamirano, 2012; p. 27–).

Pese a que la “creencia” que subyace en la mayoría de los análisis económicos clásicos sobre la tributación, que les lleva a no contemplar sus costes asociados porque presuponen que la obligación de tributar se resuelve por sí misma, lo cierto es que tal conclusión dista mucho de ser real.

Así, por ejemplo, el tratamiento de problemas actuales de la política tributaria como el que surgió en 2008 en Grecia para que su Estado pudiera obtener ingresos, aumentando los tipos impositivos o la represión de la evasión fiscal, a fin de cumplir las condiciones que le impuso “su rescate”, no se puede comprender partiendo del supuesto de que la obligación de tributar se produce en el vacío, suponiendo que no está sujeta a variables que la conforman⁴⁰² en cada tiempo histórico y en cada Estado.

402. Al menos de orden sociocultural, político, económico y psicológico (implicadas en la regulación tributaria).

Es más, desde el punto de vista estrictamente económico, por ejemplo, desde la perspectiva cuantitativa, es relevante conocer, por ejemplo, cuáles son para el Estado los costes administrativos y los derivados del cumplimiento/incumplimiento de la tributación, así como las consecuencias que estos conllevan para el diseño del sistema tributario o qué efectos económicos podemos asociar al esfuerzo realizado por los obligados tributarios para reducir su responsabilidad en este asunto, tanto por medios legales (elusión) como ilegales (evitación).

Desde la perspectiva normativa también es importante analizar y dar respuesta a preguntas en cuya base se sitúa la economía. Este es el caso, por ejemplo, cuando nos preguntamos sobre ¿Cuál es el rango o la amplitud óptima de la base imponible del impuesto sobre los productos básicos?, ¿Cuál es la frecuencia más adecuada de aplicación de las auditorías o inspecciones teniendo en cuenta su coste administrativo? o acerca de si ¿Se puede disponer de un grado óptimo de progresividad del sistema tributario controlando la respuesta de los contribuyentes a los impuestos en función de las variaciones que introduzcamos en la base imponible?

Asimismo, por incluir una cuestión más en este reducido inventario de posibles preguntas que relacionan sistema tributario y economía, implicando con ello directamente al Derecho Tributario, ¿qué consecuencias tiene en el diseño del sistema tributario disponer o no contar con un índice sobre el grado óptimo de diferenciación en las tasas del impuesto a las materias primas?

Son múltiples las preguntas que podríamos hacer y que sin duda alguna sus respuestas requieren la intervención de los expertos en cada una de las materias implicadas en la respuesta, para que quienes diseñan el sistema tributario cuenten con información que les permita que los productos normativos de su trabajo cumplan con su fin de manera equitativa y fundamentada, tal como requiere el Derecho Tributario⁴⁰³.

Veamos algunas consideraciones y reflexiones a este respecto sobre los costes administrativos para quienes incumplen o eluden, ya sean personas físicas o jurídicas, y para el Estado. Es decir, sobre ¿qué incremento del gasto conlleva el incumplimiento para quien incumple y para el Estado?, sobre ¿cuánto le cuesta al Estado mantener la estructura administrativa?

LOS GASTOS ADMINISTRATIVOS DE LA RECAUDACIÓN

Hemos de recordar que el sistema tributario lleva asociado otro sistema de naturaleza administrativa compuesto por una burocracia que permite el cálculo de las obligaciones tributarias, su registro y la comprobación del cumplimiento, que resultaría necesario incluso en el hipotético caso de que todos los contribuyentes fueran completamente honestos.

403. La ley general tributaria en su artículo 3.2 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. (La negrita es nuestra).

Ahora bien, lo cierto es que no todos los contribuyentes son honestos, ni todos organizan el control de sus ingresos y gastos de la forma que más convendría a la autoridad tributaria. Algunos hacen esfuerzos considerables para reducir la cuantía tributaria que realmente les corresponde pagar, eludiendo o evadiendo sus obligaciones. Esto hace que las autoridades tributarias tengan que plantearse si, por un lado, vale la pena gastar recursos para limitar la pérdida de ingresos que tales comportamientos desleales conllevan y, por otro, sopesar hasta qué punto pueden permitir que se produzcan las consecuencias indeseables que ello provoca tanto en la eficiencia del sistema como en la equidad (horizontal y vertical).

A su vez, esta situación produce y plantea un problema más respecto de si podemos recaudar impuestos sin preocuparnos por la equidad horizontal ni por la legitimidad. Es decir, ¿los sistemas tributarios pueden permitirse? ¿Debe el Derecho Tributario exigir que la recaudación conlleve la cuantificación y la verificación, es decir, que no sea fruto del capricho sino del rigor que deriva del conocimiento, la legitimidad y la sistematización del quehacer recaudatorio?

En relación con el grado de eficacia del funcionamiento de sistema tributario hay cuestiones relativas a su eficiencia y a su organización que deben de preocupar a los Estados.

Así, en términos de coste/beneficio, es razonable que nos planteemos si se logra el uso óptimo de las tecnologías de las que dispone en cada momento el sistema, así como si se realizan auditorías externas para valorar la relación entre el funcionamiento actual y el óptimo de los funcionarios, la estructura de los equipos y los medios de que disponen.

En relación con la organización también hay cuestiones relevantes que requieren respuestas concretas como, por ejemplo, si debería organizar la Administración Tributaria en base al tipo de gravamen (por ejemplo, impuesto de sociedades frente al impuesto sobre el valor añadido) o por tipo de contribuyentes (por ejemplo, sociedades frente a personas de altos ingresos) para optimizar la recaudación, o respecto de si se debería organizar para reducir al mínimo la corrupción.

La evidencia extraída de la medida de las respuestas a estas cuestiones, de los datos resultantes, habría de ser la que guiase el tipo de acción que se emprendiera para mejorar en lo posible estas y otras cuestiones del mismo orden.

Los costes administrativos también están determinados por la complejidad y la falta de claridad de la legislación tributaria, por ejemplo, respecto del tipo, la calidad y la claridad de la información utilizada. Para que la legislación sea operativa debe ser clara y concreta, parsimoniosa, en caso contrario impedirá o dificultará la verificación de su efectividad a través de la medida. La hipertrofia normativa de los sistemas tributarios es su antagonista.

Asimismo, los costes administrativos relativos a la obtención de información también están determinados por distintas variables entre las que se hallan la visibilidad y la movilidad de la base imponible, la existencia de registros de la base

imponible (por ejemplo, los propietarios de viviendas o los titulares acciones cotizadas en el IBEX-35), del intercambio de información entre entidades de distintas jurisdicciones y de distinta naturaleza sean o no organismos tributarios), etc. Esto es lo que en parte trata conseguir la UE en su ámbito administrativos y la OCDE en la liga de países que la integran.

Es cierto y no se debe olvidar que los costes administrativos de los sistemas tributarios incluyen características que complican y dificultan la modelización formal de las problemáticas propias de los sistemas tributarios, como que tienden a ser discontinuos y a tener costes medios decrecientes con respecto a la tasa impositiva.

La primera característica o propiedad, la discontinuidad, obliga a que los sistemas tributarios presenten un número muy reducido de tipos impositivos, pese a que la teoría del impuesto óptimo sobre los productos básicos sugiera diferentes tipos impositivos para cada producto.

Respecto de la segunda, la relativa a los costes medios, estos son cada vez menores porque la inspección de una base imponible no depende de la tasa impositiva (salvo que los contribuyentes tendieran mayoritariamente a hacer trampas con una tasa impositiva más alta). En consecuencia, una tasa impositiva más alta reducirá el coste administrativo por euro de los ingresos recaudados⁴⁰⁴.

Por último, el coste administrativo también puede depender en ocasiones de la combinación de los impuestos empleados y de sus tasas, dado que la información relativa a un impuesto puede facilitar la recaudación de otro (así, la inspección de los ingresos por IVA puede incrementar la recaudación del IRPF)⁴⁰⁵.

En relación con las repercusiones de los costes administrativos en el ámbito de las personas jurídicas en general, y en el empresarial en particular, la evidencia muestra que éstos son similares a una externalidad⁴⁰⁶, porque el tamaño y la organización afecta al importe de administrar un sistema tributario con un determinado grado de eficacia, en parte porque estas variables afectan a la disponibilidad de transacciones que, en condiciones de igualdad, se pueden verificar con mayor facilidad.

En este contexto, Dharmapala et al. (2011) hallaron que si una persona jurídica se grava (en este caso una empresa), manteniendo fijos los costes administrativos, entonces ésta debe afrontar una tasa fija⁴⁰⁷ igual al coste administrativo de gravarla.

404. Véase Sandford (1973).

405. En aquellos casos en los que las tasas impositivas marginales y medias negativas, como las que se producen en el marco del crédito por concepto del IRPF, el problema administrativo que se presenta es de otro orden porque el estímulo del obligado tributario incumplidor es exagerar los ingresos, en vez de subestimarlos.

406. Véase Dharmapala, Slemrod y Wilson (2011).

407. En la práctica equivale a un *impuesto pigouviano*, llamado así en honor a Arthur Pigou que sostenía que el Estado debe ayudar a proteger el bien común imponiendo impuestos a quienes

GASTOS ASOCIADOS AL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

En relación con los costes que conlleva el cumplimiento del mandato que la norma tributaria incluye hay dos preguntas que precisan respuesta: ¿Cuánto le cuesta al obligado tributario cumplir en términos de costes temporales y dinerarios? ¿Cuánto cuesta a las empresas actuar como intermediarias entre el ciudadano y el Estado?

Los gastos asociados al cumplimiento tributario, a diferencia de los burocráticos o administrativos, se producen directamente, en el proceso de remesas y recaudación de los impuestos por los contribuyentes y por terceros. Esto último es lo que ocurre cuando, por ejemplo, los empleadores deben actuar como intermediarios al proporcionar información a la Autoridad tributaria y actuar por sus empleados enviándole a ésta la cuantía de los impuestos que han de abonar aquéllos.

Los gastos se producen porque (i) pueden ubicarse en quien gasta los recursos (para cumplir con su obligación tributaria) o en otros, a modo de un impuesto explícito y (ii) en última instancia son una carga para los contribuyentes, aunque se presenten inicialmente como gastos del Estado, pese a tratarse de costes temporales o monetarios que sufragan los obligados tributarios que son realmente quienes los soportan.

El instrumento o estrategia para cuantificar los gastos asociados al cumplimiento no proporciona datos que provengan de respuestas observables y directamente cuantificables, ni se obtienen como costes administrativos que generalmente proceden de la selección que se realiza sobre los datos contenidos en los presupuestos gubernamentales. Los datos para este cálculo se consiguen principal y generalmente a partir de encuestas. Es el método más utilizado.

Recordemos que la encuesta, como estrategia de recogida de datos, puede presentar algunos problemas metodológicos relevantes respecto de la fiabilidad y el alcance de la generalización de sus hallazgos (validez externa), por la baja participación y la representatividad de la muestra y por la intervención de otras variables que cuando no pueden ser controladas adecuadamente pueden alterar notable los resultados.

disminuyan el bienestar de las personas. Esta modalidad de impuestos trata de corregir actividades empresariales o individuales que producen externalidades negativas (efectos secundarios no deseados) como las enfermedades derivadas del consumo de tabaco, el alcohol o la contaminación, porque las empresas que lo producen o los individuos que lo consumen no se asumen los costes derivados de su una actividad que perjudica significativamente el bienestar de otros.

En relación con el ámbito de las personas jurídicas, el objetivo que se persigue es lograr la siguiente igualdad:

La cuantía del coste de la producción del producto para la empresa (coste marginal privado) + Lo que tiene que pagar la empresa por el impuesto = Lo que le cuesta a la sociedad que se produzca el producto + Lo que le cuesta a la empresa producirlo (coste marginal social o precio del coste social).

Esto es lo que ocurre, por ejemplo, con el sesgo de deseabilidad social, el responder según se cree o recuerda (distorsiones cognitivas en el almacenamiento y en la recuperación de la información de la memoria) o cuando quienes contestan tratan deliberadamente de influir en los resultados de la encuesta orientando sus respuestas a los ítems en base a su ideología política como ocurre, por ejemplo, cuando se exageran los gastos o costes del cumplimiento o lo contrario.

Estas circunstancias pueden afectar notablemente, e incluso invalidar, la necesaria precisión de los datos a la hora de calcular con rigor los costes o gastos asociados al cumplimiento⁴⁰⁸.

Pese a estos posibles problemas en la exactitud de la medida y sus efectos en el cálculo posterior, todos los estudios coinciden en que los gastos (temporales y dineros) asociados al cumplimiento resultan insignificantes respecto al de los asociados al aparato burocrático que requiere la administración⁴⁰⁹.

Además, los gastos asociados al cumplimiento incluyen también el valor subjetivo de la respuesta de evitación del malestar que produciría en el obligado tributario el castigo contemplando por la normativa o el miedo a ser detectado y castigado por las autoridades tributarias, en representación del Estado, por incumplir la responsabilidad que recoge el mandato de incluido en la norma. Es decir, se trata de un gasto que resulta inevitable si se quiere cumplir “voluntariamente” con la ley.

El hecho de que el cumplimiento pueda calificarse como “voluntario” no lo hace menos relevante y costoso desde el punto de vista individual social.

La perspectiva de su relevancia queda si acaso más clara cuando nos planteamos qué puede ser mejor para el Estado ¿delegar el cumplimiento en el empresario o en el empleado? Si se le pide al empresario que remita la cuantía que corresponde en los impuestos y la información de cada uno de sus empleados a la AEAT entonces estamos permitiendo que ésta los audite a ambos, empleador y empleado, pero ganamos en eficacia porque el proceso resulta más eficiente dado que la empresa ya dispone de la información necesaria; se ahorran los gastos administrativos porque no tiene que intervenir la burocracia de la Administración Tributaria.

Además, la mediación de la empresa reduce el monto de los costes sociales en los casos en los costes de la administración, en su tarea de recopilar la información, fuesen mayores que el incremento de los generados por un sistema de recopilación en dos etapas.

No obstante, no debemos de olvidar que un sistema de retención requiere dos de recogida de información, hecho que posibilita que puedan producirse ventajas para favorecer el incumplimiento: el encargado de la retención podría evadir el total o parte del total recaudado o “compincharse” con los retenedores para alterar la cuantía de lo que se debería de haber retenido⁴¹⁰.

408. Véanse, por ejemplo, Sandford (1995) y Tait (1988).

409. Véase Slemrod y Gillitzer (2013).

410. Véase, por ejemplo, Yaniv (1988 y 1992).

Ahora bien, pese a lo indicado, es preciso ponderar adecuadamente la relevancia de la potencial eficiencia de la participación de los contribuyentes en el proceso administrativo-recaudador. Reducir el coste burocrático no se puede confundir disminuir el coste social porque reduzca los gastos del Estado, porque se realiza a expensas de un incremento equivalente o superior del que conlleva el cumplimiento. Es una trampa en la que es posible caer porque los costes de la burocracia administrativa se incluyen en los presupuestos del Estado y los del cumplimiento no constan, son opacos, están ocultos a la estadística presupuestaria.

Es importante recordar el efecto que este sobrecoste puede tener sobre la percepción del contribuyente en su relación con el Estado.

Vásconez (2011) recordaba al respecto el pago de impuestos es más que el resultado de la interacción entre las probabilidades de ser auditado y sancionado. De hecho, en relación que se concrete la probabilidad de ser detectado y sancionado ello implica un proceso que empieza con la declaración de los impuestos, le sigue su posterior verificación y termina con la sanción/condena del incumplidor. Es, por lo tanto, un proceso largo y complejo.

Además, durante este proceso el incumplidor ha de enfrentarse a muchos y distintos actores que integran y representan a la Administración tributaria, los asesores fiscales y en su caso los tribunales, cada uno de ellos ejecutando su papel a través de las entrevistas, las auditorías, las comparecencias en juicio o ante el juez, etc.

El funcionamiento institucional y el procedimiento no son neutros, conllevan importantes costes indirectos para los contribuyentes en el ámbito del padecimiento emocional.

De ahí la relevancia de disponer de instituciones de calidad que minimicen la probabilidad de sancionar a contribuyentes que presentan un historial cumplidor y que han de gozar del “derecho errar”, al que ya nos hemos referido en esta monografía. El cuidado y el respecto a este derecho no solo disminuye la intensidad de la “hostilidad” de los contribuyentes sobre el sistema tributario, sino que, en línea con lo sostenido por Tipke (2002), constituye una característica importante de “la moral del Estado” que influye directamente en la percepción que tienen los contribuyentes de éste y de quienes lo representan.

Además, la calidad de las instituciones del Estado influye directamente en la actitud de los contribuyentes bien dando lugar a resentimientos que la debilitan incrementando su vulnerabilidad a incumplir o, por el contrario, fortaleciendo su compromiso e implicación con el bienestar común.

Como indicaba Mascagni (2018), en su revisión de los estudios de campo y de laboratorio sobre los tributos, desafortunadamente los sistemas tributarios siguen siendo complejos pese a los costes de orden económico y psicológico que su hipertrofia produce en los contribuyentes.

Esta dificultad producida por su complejidad se constata una y otra vez en los problemas que encuentran los contribuyentes comprenderlos plenamente, es decir, con detalle.

De hecho, muy probablemente esta dificultad se halla en la base de percepciones erróneas sobre el sistema y del incremento de los costes de cumplimiento, debido al tiempo y los recursos que han de emplearse para cumplir con la obligación de declarar las ganancias sujetas a retención. Ambos pueden ser variables relevantes a la hora de entender y explicar los errores que muchas veces se producen al realizar la declaración y dan lugar a sanciones por incumplimiento, pese a no haber intención evasiva por parte del contribuyente. De ahí la importancia del nuevo modelo de relación tributaria entre contribuyentes y autoridades tributarias basado en la relación cooperativa.

Hay evidencia empírica de la relevancia de estos costes tanto para quienes presentan su declaración por primera vez como para los contribuyentes y las empresas cuyos ingresos los sitúan en la parte baja de la distribución de las rentas.

Así, las pequeñas empresas se enfrentan a un coste que puede llegar a alcanzar el 15% de sus ingresos⁴¹¹.

Podemos “visualizar” el efecto de la complejidad en la percepción e interpretación que realizan los contribuyentes ante tareas relativas a la declaración de sus tributos en base a los conceptos que se utilizan en las investigaciones realizadas, por ejemplo, por Benzarti (2015), Feldman, Katuscak y Kawano (2016) o Gillitzer y Skov (2013).

Así, en relación con los costes psicológicos producidos por la complejidad del sistema tributario, la investigación de Benzarti (2015) pone de manifiesto que los contribuyentes prefieren sufrir una pérdida pecuniaria antes que enfrentarse a la dificultad de reclamar las devoluciones a las que tienen derecho. Nosotros interpretamos que ello se produce porque al entrar en conflicto las dos modalidades de castigo, es decir, la derivada de la pérdida económica y la que se asocia con el malestar del proceso de solicitud, la primera resulta de menor intensidad que la segunda. Es menos malo perder que hacer el esfuerzo que requiere la cumplimiento de los requisitos.

En este mismo orden, también Feldman et al. (2016) realizaron un experimento de campo utilizando datos administrativos. Pretendían conocer si los contribuyentes se confundirían manejando conceptos tributarios. Lo realizaron utilizando una muestra de contribuyentes de los EE.UU. de Norteamérica. Se trataba de poner a prueba la capacidad de interpretar correctamente la pérdida del crédito tributaria que conlleva la mayoría de edad de los hijos. Esta pérdida se produce porque da lugar a un aumento general de las obligaciones tributarias, no porque se produzca una modificación de la tasa impositiva marginal, pero los resultados de su investigación mostraron que en

411. Véase Coolidge (2012).

general los contribuyentes lo perciben erróneamente y lo interpretan incorrectamente, es decir, lo atribuyen a un incremento de su tasa impositiva marginal.

También Gillitzer y Skov (2013) informaron de que pese a que los contribuyentes daneses podrían haberse deducido una cantidad considerable de contribuciones caritativas no lo hacían, con la consiguiente pérdida para los contribuyentes. De hecho, ellos hallaron que desde 2008, fecha de la introducción de los informes de terceros sobre las donaciones para la administración tributaria danesa, se duplicaron las deducciones tributarias que se reclamaron, incrementándose su valor en un 15%. Los investigadores interpretaron sus resultados como una prueba de que, los contribuyentes estaban renunciando a los beneficios tributarios de los que se podían haber beneficiado, muy probablemente por la complejidad que percibían para reclamarlo.















Thomson Reuters Proview

Guía de uso

¡ENHORABUENA!

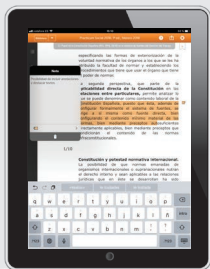
ACABAS DE ADQUIRIR UNA OBRA QUE **INCLUYE LA VERSIÓN ELECTRÓNICA.**

APROVÉCHATE DE TODAS LAS FUNCIONALIDADES.



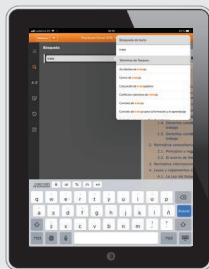
ACCESO INTERACTIVO A LOS MEJORES LIBROS JURÍDICOS
DESDE IPHONE, IPAD, ANDROID Y
DESDE EL NAVEGADOR DE INTERNET

FUNCIONALIDADES DE UN LIBRO ELECTRÓNICO EN **PROVIEW**



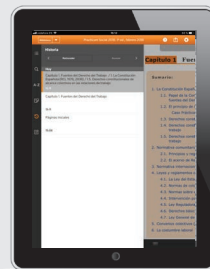
SELECCIONA Y DESTACA TEXTOS

Haces anotaciones y escoges los colores para organizar tus notas y subrayados.



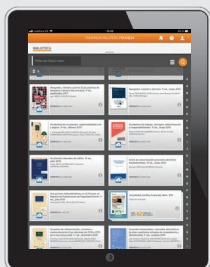
USA EL TESAURO PARA ENCONTRAR INFORMACIÓN

Al comenzar a escribir un término, aparecerán las distintas coincidencias del índice del Tesauro relacionadas con el término buscado.



HISTÓRICO DE NAVEGACIÓN

Vuelve a las páginas por las que ya has navegado.



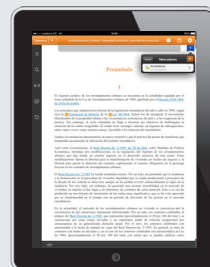
ORDENAR

Ordena tu biblioteca por: Título (orden alfabético), tipo (libros y revistas), editorial, jurisdicción o área del Derecho.



CONFIGURACIÓN Y PREFERENCIAS

Escoge la apariencia de tus libros y revistas en ProView cambiando la fuente del texto, el tamaño de los caracteres, el espaciado entre líneas o la relación de colores.



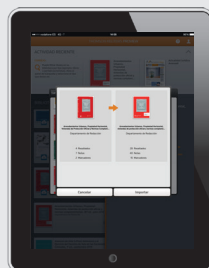
MARCADORES DE PÁGINA

Crea un marcador de página en el libro tocando en el icono de Marcador de página situado en el extremo superior derecho de la página.



BÚSQUEDA EN LA BIBLIOTECA

Busca en todos tus libros y obtén resultados con los libros y revistas donde los términos fueron encontrados y las veces que aparecen en cada obra.



IMPORTACIÓN DE ANOTACIONES A UNA NUEVA EDICIÓN

Transfiere todas sus anotaciones y marcadores de manera automática a través de esta funcionalidad.



SUMARIO NAVEGABLE

Sumario con accesos directos al contenido.

INFORMACIÓN IMPORTANTE: Si has recibido previamente un correo electrónico con el asunto **“Proview – Confirmación de Acceso”**, para acceder a Thomson Reuters Proview™ deberás seguir los pasos que en él se detallan.

Estimado/a cliente/a,

Para acceder a la versión electrónica de este libro, por favor, accede a <http://onepass.aranzadi.es>

Tras acceder a la página citada, introduce tu dirección de correo electrónico (*) y el código que encontrarás en el interior de la cubierta del libro. A continuación pulsa enviar.

Si te has registrado anteriormente en **“One Pass”** (**), en la siguiente pantalla se te pedirá que introduzcas el NIF asociado al correo electrónico. Finalmente, te aparecerá un mensaje de confirmación y recibirás un correo electrónico confirmando la disponibilidad de la obra en tu biblioteca.

Si es la primera vez que te registras en **“One Pass”** (**), deberás cumplimentar los datos que aparecen en la siguiente imagen para completar el registro y poder acceder a tu libro electrónico.

- Los campos **“Nombre de usuario”** y **“Contraseña”** son los datos que utilizarás para acceder a las obras que tienes disponibles en **Thomson Reuters Proview™** una vez descargada la aplicación, explicado al final de esta hoja.

Cómo acceder a **Thomson Reuters Proview™**:

- **iPhone e iPad:** Accede a AppStore y busca la aplicación **“ProView”** y descárgatela en tu dispositivo.
- **Android:** accede a Google Play y busca la aplicación **“ProView”** y descárgatela en tu dispositivo.
- **Navegador:** accede a www.proview.thomsonreuters.com

Servicio de Atención al Cliente

Ante cualquier incidencia en el proceso de registro de la obra no dudes en ponerte en contacto con nuestro Servicio de Atención al Cliente. Para ello accede a nuestro Portal Corporativo en la siguiente dirección www.thomsonreuters.es y una vez allí en el apartado del **Centro de Atención al Cliente** selecciona la opción de **Acceso** a Soporte para no Suscriptores (compra de Publicaciones).

(*) Si ya te has registrado en **Proview™** o cualquier otro producto de Thomson Reuters (a través de One Pass), deberás introducir el mismo correo electrónico que utilizaste la primera vez.

(**) **One Pass:** Sistema de clave común para acceder a Thomson Reuters Proview™ o cualquier otro producto de Thomson Reuters.

