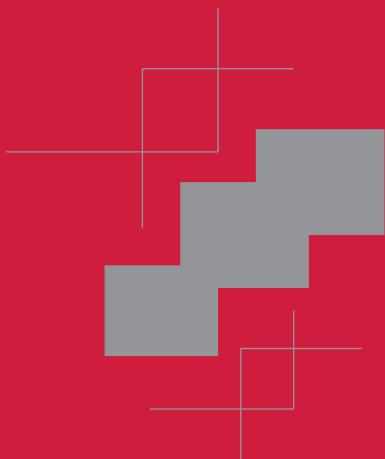


Fundación
Impuestos y
Competitividad

CLÁUSULA GENERAL ANTIABU^SO TRIBUTARIA EN ESPAÑA: PROPUESTAS PARA UNA MAYOR SEGURIDAD JURÍDICA



**CLÁUSULA GENERAL
ANTIABUSO TRIBUTARIA
EN ESPAÑA:
PROPUESTAS PARA
UNA MAYOR
SEGURIDAD JURÍDICA**

EDITA: **Fundación Impuestos y Competitividad**
Pº de la Castellana 135, 7^a Planta, 28046 Madrid
info@fundacionic.com

Edición: **Junio 2015**

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra, sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ISBN: **978-84-606-8251-6**

Depósito Legal: **M-16208-2015**

AUTOR

EY Abogados

El presente documento es el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante, las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora corresponden en exclusiva a sus autores.

INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente ha existido el debate sobre la conveniencia de que los ordenamientos jurídicos tributarios contengan una cláusula general antiabuso (GAAR General Antiavoidance Rule) que, a modo de cláusula de cierre del sistema, imponga la tributación en aquellos casos en que sin infringir directamente la Ley tributaria se soslaya su aplicación o *ratio legis*. Cláusula general que, en ocasiones, se ve completada con específicas cláusulas antiabuso particulares que tratan de atajar elusiones de normas tributarias específicas (SAAR Special Antiavoidance Rule).

La experiencia demuestra que la tensión entre los principios de justicia tributaria y seguridad jurídica provoca la inevitabilidad y complejidad de las normas antielusión.

Por otro lado, la creciente complejidad de las operaciones y transacciones económicas derivada de la globalización de la economía ha originado, a pesar de la evolución de los sistemas fiscales de los diferentes países, un desajuste entre la realidad económica y tecnológica y los sistemas tributarios.

Esta situación propicia que cuando los contribuyentes llevan a cabo reorganizaciones empresariales u otras decisiones empresariales estratégicas, aprovechan los desajustes existentes para la búsqueda de posibles ahorros fiscales, de manera que sin infringir directamente las leyes fiscales llevan a cabo planificaciones que las Administraciones tributarias consideran abusivas.

En este contexto, la cláusula general antiabuso está cobrando un creciente protagonismo a escala internacional provocando su inclusión en países tradicionalmente renuentes a ella, su reconfiguración en otros casos, la recomendación de su adaptación por parte de organismos internacionales

o supraestatales, como la Comisión Europea y, en todo caso, una interpretación muy expansiva por parte de las Administraciones tributarias.

Consecuencia de lo anterior es la percepción de que la legislación tributaria genera inseguridad jurídica. En situaciones extremas, la citada legislación tributaria puede llevar a frenar tales operaciones y transacciones tan deseadas en el marco económico de cualquier país en la situación de crisis actual o, en caso de ser llevadas a cabo, la Administración tributaria competente tiende a interpretar que el contribuyente trata de obtener indebidamente el disfrute de los beneficios fiscales previstos en la legislación doméstica.

La Fundación Impuestos y Competitividad considera esencial mejorar la seguridad jurídica del sistema tributario español como base para la mejora de la competitividad de nuestras empresas y la localización en España de empresas de terceros países, mejora que redundará en un aumento de la equidad del sistema y a medio y largo plazo reforzará su capacidad recaudatoria.

Dos circunstancias aconsejan que en el presente momento la Fundación Impuestos y Competitividad ponga sobre la mesa la presente reflexión sobre la cláusula general antiabuso:

- a) Por un lado, el rápido cambio de paradigma que se está viviendo en el orden tributario internacional, liderado por la OCDE y el G20 en el denominado Plan de Acción para evitar la Erosión de Bases Imponibles y el Desvío de Beneficios (BEPS, Base Erosion and Profit Shifting), cuyos principios inspiradores están siendo asumidos, e incluso en algún caso, desbordados por iniciativas nacionales y por la Unión Europea, dando lugar a un notorio activismo regulatorio y administrativo. Este nuevo paradigma trata de evitar el menoscabo de la justicia tributaria, -entendida en el sentido amplio de que la riqueza debe pagar sus impuestos directos allí donde se genera-, ocasionado por la combinación de la globalización, la falta de coordinación de los sistemas tributarios nacionales y el abuso de la planificación fiscal. Perjuicio acentuado en un entorno de crisis económica internacional.
- b) Por otro lado, la reforma de la Ley General Tributaria, actualmente en tramitación parlamentaria brinda una oportunidad para reflexionar sobre la regulación española sobre la materia y promover, en su caso, su adecuación.

Precisamente, una de las Diez Propuestas para la mejora de la seguridad jurídica en el ámbito de la reforma del sistema tributario español, presenta-

das por la Fundación Impuestos y Competitividad el pasado año ha sido “Regular de forma clara y concreta las medidas antiabuso de la normativa interna, evitando la duplicación de instituciones jurídicas ajenas al derecho tributario y medidas ambiguas que pudieran causar litigiosidad”.

Para el estudio de este asunto, se ha seguido una formulación ya utilizada con éxito en otros proyectos promovidos por la Fundación Impuestos y Competitividad, y se ha constituido un grupo de trabajo amplio, con participación de representantes de cada uno de los patronos Fundación, y un conjunto selecto de colaboradores externos que completan la perspectiva y ofrecen puntos de vista dispares, que sin duda enriquecen el análisis.

La relación de tales colaboradores externos está integrada por:

- D. Carlos Palao Taboada, catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid,
- D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, Magistrado de la Sala 3^a del Tribunal Supremo,
- D. Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros, Jefe del Servicio Jurídico de la A.E.A.T.,
- D. Néstor Carmona Fernández Jefe de la Oficina de Fiscalidad Internacional de la A.E.A.T.,
- D. Eduardo Sanz Gadea Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas.

Para la puesta en común del estudio de las distintas facetas del tema analizado y propiciar el intercambio de pareceres se desarrolló, el 4 de febrero de 2015, una sesión de trabajo, en la que se presentaron ponencias por parte de:

D. Carlos Palao Taboada¹, D. Eduardo Sanz Gadea, y en representación de los patronos, D. Juan Antonio Cívico de Baker & Mckencie, D. Jordi de Juan Casadecall de Cuatrecasas Gonçalvez Pereira, D. Luis E. Rodríguez

(1) El profesor Palao Taboada, además de la ponencia presentada en dicha sesión ha redactado un interesantísimo y amplio análisis de Derecho Comparado sobre “examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas”, que es obligado dar a conocer, siendo accesible a través de la web de la Fundación, en la información sobre este proyecto como material integrante del mismo.

Otero de Deloitte, D. Abelardo Delgado Pacheco de Garrigues, D^a Carolina del Campo Azpiazu de KPMG, D. Ignacio Quintana de PWC, D^a Gloria Marín Benítez de Uría Menéndez y D. Maximino Linares Gil de EY, que asume además la coordinación y dirección del proyecto. Interviniendo los demás colaboradores, de manera activa y muy relevante, en la moderación de las mesas en que se organizó la sesión y en los comentarios finales efectuado al acabar cada una de las mesas.

Esas ponencias y el cruce de opiniones, –inevitablemente discrepantes en ocasiones– a que las mismas dieron lugar son la base esencial de este documento, que confía en haber reflejado las cuestiones de principal interés a juicio de los participantes en el proyecto. No obstante, debe quedar expresa constancia de que las valoraciones incorporadas y en particular las conclusiones finales del documento son imputables en exclusiva, como corresponde a su condición de “autor” de este libro, a la firma EY Abogados, que agradece la ayuda recibida sin la que este proyecto no hubiese visto la luz.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

1.	PERSPECTIVA INTERNACIONAL	13
1.1.	EXPANSIÓN DE CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN	13
1.2.	AFFECTACIÓN DE LA SEGURIDAD JURÍDICA.....	16
1.3.	CLASES DE CLÁUSULAS	18
1.3.1.	Cláusulas generales y particulares	18
1.3.2.	Cláusulas GAARs vs. GAA(b)Rs	21
1.4.	LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN Y LA UNIÓN EUROPEA	22
1.5.	LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.....	25
1.6.	CARACTERÍSTICAS DE LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN EN LAS DISTINTAS JURISDICCIONES	26
1.6.1.	Definición de “operación abusiva”	27
1.6.2.	“Ventaja fiscal”	28
1.6.3.	Sustancia o motivo económico válido	29
1.6.4.	Comisión consultiva	30
1.6.5.	Carga de la prueba	31
1.6.6.	Sanciones tributarias.....	32
1.6.7.	Procedimiento de aplicación de las cláusulas GAARs	33
1.6.8.	Gestión del riesgo fiscal y calidad tributaria	34
2.	APORTACIÓN DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA	37

3. SITUACIÓN EN ESPAÑA	45
3.1. CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO Y CLAÚSULAS ESPECIALES.....	45
3.2. PERCEPCIÓN DE SU APLICACIÓN ACTUAL.....	47
3.2.1 Difícil diferenciación aplicativa	47
3.2.2. En particular, la confusión entre simulación y conflicto en la aplicación de la norma. Su incidencia en el ámbito sancionador	48
3.2.3. Imprescriptibilidad de la potestad de comprobación de la Administración tributaria.....	56
3.2.4. Mejora de la calidad tributaria.....	57
3.3. LA EXPANSIÓN DE LA POTESTAD CALIFICATORIA EN EL MARCO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS: DE LA VALORACIÓN A LA CORRECCIÓN	58
3.3.1. Normativa sobre operaciones vinculadas como normativa de valoración	58
3.3.2. Recalificación en el marco del Modelo de Convenio de la OCDE	59
3.3.3. Recepción en España: denegación de los efectos fiscales de la operación por vulneración del principio de libre competencia	60
3.3.4. Ley 27/2014, de 27de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades	63
3.3.5. ¿Hacia la sustitución de la cláusula general antiabuso en operaciones vinculadas?.....	63
3.4. DIFICULTADES DE GESTIÓN DE LOS RIESGOS FISCALES.	64
3.5. POSIBLES PROPUESTAS PARA MEJORAR LA SEGURIDAD JURÍDICA	65
3.5.1. Adecuada delimitación de supuestos de hecho y de las consecuencias legales	65
3.5.2. Posible unificación de la cláusula general antiabuso	67
3.6. LA CUESTIÓN DE LA SANCIONABILIDAD EN CASO DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA	70

3.7. MEJORA DE LA SEGURIDAD JURÍDICA Y CUMPLIMIENTO COOPERATIVO	75
3.7.1. La declaración previa de operaciones posiblemente elusivas.....	75
3.7.2. Tendencias actuales.....	81
4. LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO EN EL PROYECTO DE LEY DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA	87
4.1. PROYECTO DE LEY DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, DE 17 DE ABRIL DE 2015 ...	87
4.2. INTEGRACIÓN DE LA CONDUCTA INFRACTORA CON INFORMES DE LA PROPIA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	92
4.3. EXCLUSIÓN DE LA INTERPRETACIÓN RAZONABLE	93
5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	95

1. PERSPECTIVA INTERNACIONAL

En este primer capítulo se realiza un resumido análisis desde la perspectiva internacional, a partir de y actualizando el análisis del informe denominado “*GAAR rising. Mapping tax enforcement’s evolution*” de EY de febrero de 2013, que utiliza una muestra de 24 países² que han incorporado en sus legislaciones cláusulas antielusión, y permiten un análisis de derecho comparado.

1.1. EXPANSIÓN DE CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN

Como ya se ha expuesto en el apartado anterior, el mecanismo prototípico para evitar el “*abuso de la norma tributaria*” utilizado por diferentes jurisdicciones en un entorno de crecimiento de operaciones transfronterizas son las cláusulas antielusión.

En relación con los países que están incluyendo cláusulas antielusión en su legislación, podría decirse que existen tres tendencias:

- a) los países anglosajones que venían apelando a principios interpretativos y doctrina jurisprudencial (sustancia vs forma) para prevenir la elusión fiscal, han cambiado de estrategia y han adoptado GAARs moderadas, resultando paradigmáticos los casos de EE.UU., Reino Unido (2013), sin perder de vista a Canadá o Australia, lo que permite a las autoridades fiscales cuestionar determinadas pla-

(2) Alemania, Australia, Bélgica, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, Holanda, India, Indonesia, Irlanda, Italia, Japón, Méjico, Polonia, Reino Unido, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Suecia, Suiza, y Turquía.

- nificaciones fiscales consideradas “agresivas” o el propio abuso de Convenios para evitar la doble imposición;
- b) países como Irlanda, Francia o Sudáfrica que están flexibilizando/ampliando su ya existente normativa antielusión, y
 - c) otros que someten a la verificación de criterios típicos de una GAAR (test de propósito empresarial, o de motivos económicos válidos) la aplicación de un régimen que comporta una ventaja fiscal (piénsese por ejemplo en la cláusula antiabuso recientemente aprobada a los efectos de la aplicación de la Directiva Matriz-Filial).

Así, en Estados Unidos, como consecuencia de la reforma sanitaria de Obama, se ha codificado una cláusula general antielusión con el objeto de unificar y clarificar la vasta (y dispar) doctrina jurisprudencial de la sustancia económica (*“substance over the form”*). Esta doctrina forma parte de un conjunto más amplio de doctrinas de origen jurisprudencial que tienen en común el atender de diferentes formas a la realidad económica de la operación desde la perspectiva tributaria. El objetivo último es endurecer el enfoque antielusión y fortalecer la posición de la Administración.

Por otro lado, los países emergentes, como China, Chile o India, están comenzando a dar importancia a tales cláusulas, principalmente, a través de la jurisprudencia con el objeto de localizar las sociedades de escasa sustancia (sociedades holding, financieras, conductoras o puente, o de gestión de activos) utilizadas por los inversores extranjeros; otros están ya impulsando reformas legislativas orientadas a la incorporación de estas cláusulas antielusión.

En efecto, durante décadas los países emergentes han contado con inconsistencias que han beneficiado diversos tipos de arbitraje fiscal. Por ello, China en el año 2008 llegó a un punto de inflexión. El Estado, cansado de perder ingresos, llevó a cabo un cambio importante en su legislación interna, incorporando una cláusula general antielusión y concienciando y estimulando a las autoridades fiscales en la detección de situaciones abusivas. Al margen de tal incipiente normativa, el caso más destacado ha sido el asunto *“Chongqing”*, en el que las autoridades fiscales de este territorio ignoraron la sociedad holding interpuesta en Singapur, sentando un precedente en la aplicación de la doctrina de la sustancia sobre la forma.

En India, la normativa interna antielusión venía siendo todavía más débil que en China, aunque ya se han adoptado medidas para establecer una GAAR, inspirada en el modelo inglés. Tal situación propició que los tribunales indios crearan una especie de guía sobre lo que puede considerarse “*elusión*”. Pero fue el Asunto Vodafone International Holding vs. Union India & Anr. el que ha marcado un verdadero antecedente: la cuestión debatida durante años versó en la posible sujeción a imposición en India de las ganancias de capital derivadas de la venta de acciones por una entidad establecida en las Islas Caimán a favor de una entidad residente en Holanda, de una entidad también residente en Islas Caimán que contaba con licencias, concesiones y otros activos del sector de las telecomunicaciones en India.

A continuación se adjunta un cuadro del año de introducción de normativa antielusión en diferentes países:

País	Año de introducción de normas antielusión
Australia	1915
Holanda	1924
Francia	1941
Alemania	1977
Suecia	1981
Singapur	1988
Canadá	1988
Brasil	1988
Irlanda	1989
Corea del Sur	1990
Italia	1997
Sudáfrica	2006
China	2008
Indonesia	2008
Bélgica	2012
Reino Unido	2013
India	2016

1.2. AFECTACIÓN DE LA SEGURIDAD JURÍDICA

Sin embargo, lo que sí es tendencia general en prácticamente todos los casos es que la aplicación de tales cláusulas antielusión en un contexto globalizado puede afectar a la seguridad jurídica (*“feeding uncertainty”*).

La seguridad jurídica, entendida como certeza del Derecho, exige previabilidad de la acción propia y ajena. Se trata, como ha señalado nuestro Tribunal Constitucional, de proteger la confianza o la perspectiva razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del Derecho (SSTC 200/1989, 136/1991 y 165/1999).

La primera razón por la que se cuestiona la compatibilidad con la seguridad jurídica de las normas antiabuso reside en el **margen de apreciación que dejan al juzgador para valorar si concurre o no su presupuesto aplicativo**. Ese amplio margen de apreciación deriva con frecuencia del hecho de que el presupuesto aplicativo de las normas antiabuso generales viene normalmente construido en torno a conceptos jurídicos indeterminados, cuyo núcleo, esencialmente valorativo, solo permite una decisión orientada hacia las circunstancias del caso concreto.

- a) Un cierto grado de incertidumbre (menor seguridad jurídica) parece inevitable cuando el objetivo es evitar conductas que, amparadas en la literalidad de la norma, producen resultados que se perciben como contrarios a la justicia tributaria y al deber de solidaridad en el sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido, la utilización de conceptos jurídicos indeterminados en las normas antiabuso generales permite adaptar el juicio sobre la licitud de una determinada planificación fiscal a las circunstancias del caso concreto, evitando trazar una línea que sea fácilmente sorteable por los contribuyentes, a diferencia de las normas antiabuso especiales que utilizan la técnica de las líneas rojas.
- b) Ahora bien, la utilización de conceptos jurídicos indeterminados en las normas antiabuso no debe perjudicar la seguridad jurídica cuando para fijar su contenido no se atiende a la esencia o núcleo de los conceptos jurídicos indeterminados utilizados. En este sentido, la merma en la seguridad jurídica de la aplicación de las normas antiabuso viene a menudo ocasionada, más que por el hecho

de que se construyan sobre conceptos jurídicos indeterminados, por la utilización indistinta que en la interpretación de la cláusula se hace de ellos (inexistencia de motivos económicos válidos se interpreta igual que ausencia de efectos económicos o jurídicos, por ejemplo) y por la falta de una interpretación consistente a lo largo del tiempo de los rasgos definitorios de esos conceptos.

- c) Para que la contribución de las normas antiabuso a la seguridad jurídica sea mayor sería aconsejable, por tanto, aclarar legislativamente el núcleo de los conceptos jurídicos indeterminados que se utilicen en las normas antiabuso.

El segundo factor que puede afectar a la seguridad jurídica en la aplicación de normas antiabuso viene propiciado por la **falta de precisión de sus consecuencias jurídicas**. Es frecuente entender que la aplicación de la norma antiabuso puede llevar a “*ignorar*” a efectos fiscales un determinado acto o negocio jurídico (con todos sus efectos fiscales) o bien alternativamente a rechazar sólo la aplicación de aquellas ventajas o beneficios fiscales para cuya obtención parecía estar diseñado. En el primer caso, los negocios jurídicos realizados no deberían desplegar eficacia alguna a efectos fiscales. En el segundo caso, se plantea el alcance que debe tener la declaración de la Administración tributaria (por ejemplo, de fraude de ley) y cuáles, de todos los efectos fiscales que pueden desplegar los actos o negocios realizados, deben ser corregidos mediante la aplicación de la norma antiabuso. Para que la contribución de las normas antiabuso a la seguridad jurídica fuera mayor sería aconsejable también, por tanto, que los efectos de la aplicación de la norma antiabuso quedaran delimitados de forma más clara y no dependieran de la decisión discrecional de la Administración.

Asimismo, el incremento del número de operaciones denominadas “*cross-border*” supone que las cláusulas antielusión, inicialmente de alcance excepcional y aplicadas en situaciones puntuales, estén adquiriendo un alcance de carácter general y extensivo. Así, mientras los tribunales analizan y defienden la verdadera sustancia de la transacción económica frente a la aplicación de las citadas cláusulas antielusión, los legisladores han respondido proponiendo una aplicación amplia, extensiva y generalizada de las mismas, y en algunos casos como India, hasta con efectos retroactivos. A mayor abundamiento, en aquellos países que carecen de cláusulas antielusión, las Administraciones están cuestionando, en todo caso, las transacciones económicas sobre la base jurídica de su falta de sustancia.

En definitiva, las cláusulas antielusión se han implementado en la legislación de diferentes países como instrumento de estricto cumplimiento de su normativa tributaria doméstica, pero su uso masivo en operaciones realizadas en el marco de una economía globalizada debe compatibilizarse con la salvaguarda de la seguridad jurídica.

Esta situación también fue puesta de manifiesto en el Informe Van Weeghel (citado por Jiménez-Martín, Fernando y Rodríguez-Ramos Ladaria, Luis), que sintetiza y comenta los informes de las representaciones de los distintos Estados participantes en el Congreso de la IFA de 2010, al concretar que las normas generales antielusión, con independencia de que emanen de poderes legislativos o de la jurisprudencia de los tribunales, pueden desbordar su alcance del ámbito puramente doméstico al internacional sin que, además varíe el modo de aplicarlas, con las consiguientes implicaciones jurídicas.

1.3. CLASES DE CLÁUSULAS

1.3.1. Cláusulas generales y particulares

Las cláusulas antielusión, siguiendo a César García Novoa, pueden clasificarse “según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto de hecho” en generales (“General anti-avoidance rule”, en adelante “**GAAR**”) o en particulares (“Specific anti-avoidance rules”, en adelante “**SAAR**”).

Las primeras, de expresión abierta y abstracta, y previstas para ser aplicadas a un número *indefinido* de casos, son aquéllas que se basan en principios tributarios generales de la correspondiente legislación doméstica con el objeto de evitar la elusión fiscal. Estas cláusulas GAARs otorgan a las Administraciones tributarias un mecanismo para denegar beneficios fiscales a las operaciones o transacciones que carecen de sustancia y cuyo único (principal, o uno de los principales) propósito/s es generar el derecho al citado beneficio fiscal.

En cuanto a su adopción efectiva por las legislaciones de las diferentes jurisdicciones, el estudio de “*GAAR rising. Mapping tax enforcement's evolution*” de EY pone de manifiesto que si bien algunos gobiernos han introducido cláusulas GAARs con el propósito de simplificar la normativa antielusión, el efecto final ha sido precisamente el contrario. De hecho, aun cuando el marco económico globalizado obliga a la aprobación de cláusulas GAARs, las diferentes jurisdicciones no derogan las preexistentes SAARs.

Resulta igualmente habitual que las diferentes jurisdicciones hayan articulado lo que puede considerarse como varias cláusulas generales antiabuso, como es el caso de España; y también es frecuente que la aplicación de exenciones tributarias o regímenes especiales cuya aplicación comporta el acceso a ventajas fiscales quede supeditada al cumplimiento de un test general antiabuso como el de motivos económicos válidos, de suerte que los países más avanzados han clarificado a través de circulares en qué casos concurren tales motivos económicos válidos y en qué situaciones resulta claro que ello no acontece, lo cual contribuye a que tales cláusulas no terminen operando como un test subjetivo que resulta conflictivo por los altos niveles de inseguridad jurídica que introduce.

Es por ello que las diferentes jurisdicciones se plantean cómo deben convivir las cláusulas GAARs y SAARs, aunque no hay consistencia en este ámbito. Alemania, por ejemplo, prevé que no procede la aplicación de una cláusula GAAR a una operación o transacción concreta si a la misma le resulta de aplicación, por su carácter especial, una cláusula SAAR. Por su parte, en Canadá se permite la aplicación de una cláusula GAAR, con independencia de la concurrencia de una cláusula SAAR. Esta es la tendencia de la mayor parte de los países del entorno “common-law”.

Algunos países, como India, que han tomado conciencia de tal riesgo, han creado una comisión *especializada* que ha propuesto el aplazar la aplicación de las cláusulas GAARs durante algunos ejercicios, primando las cláusulas SAARs hasta tal fecha.

Sin embargo, las cláusulas SAARs mantienen su importancia, por ejemplo, en el marco de estructuras para la adquisición de inmuebles a través de sociedades *holding* con el objeto de eludir la tributación indirecta. Esta posición ha sido adoptada en India a raíz del ya citado *Asunto Vodafone*. Por su parte, en China, el gobierno ha aprobado la Circular 698 en el año 2010 con tal objeto y que tiene su origen en la también citada inspección por “*Chongqin*” “*Municipal Tax Bureau*”. Por último, el gobierno de Chile se está planteando considerar como adquisición indirecta de inmuebles aquélla en la que se adquiera, al menos, una participación del 10% en la sociedad titular de los mismos. La tributación podrá exigirse al comprador, vendedor o sus representantes fiscales en Chile.

En todo caso, la tendencia generalizada en el marco de una economía global es la aprobación de cláusulas GAARs que pueden llegar a invadir y

neutralizar las ya existentes cláusulas SAARs, puesto que el contribuyente desconoce si la línea trazada por la SAAR proporciona un refugio seguro a las operaciones realizadas cuando no se traspasa la misma.

Curiosamente, en el contexto de las últimas tendencias de fiscalidad internacional (BEPS) nos encontramos con propuestas de diferente signo pero complementarias:

- a) En primer lugar, la OCDE/G20 (Acción 6) proponen prevenir el abuso de CDI a través de una SAAR (LOB, o cláusula de limitación de beneficios estandarizada) combinada con una GAAR (Principal Purpose Test).
- b) En segundo lugar, en el marco de la reconfiguración del principio "*arm's length*" las propuestas dominantes en el plano internacional pasan por la articulación de una cláusula singular de recategorización de operaciones intragrupo, que puede traer consigo que tal principio trascienda el plano puramente valorativo (Price test/behaviour test).
- c) En tercer lugar, se está propiciando el desarrollo de cláusulas específicas (SAARs) frente a un determinado tipo de "*planificación fiscal agresiva*", aunque lo cierto es que hasta la fecha no nos consta ninguna jurisdicción que haya establecido una definición a tal efecto; tales SAARs de nueva generación tratan de proyectarse sobre operaciones que no resultan subsumibles normalmente en las cláusulas generales antiabuso/GAARs (Rosenbloom), puesto que son operaciones que aprovechan la intrínseca descoordinación que existe entre las legislaciones fiscales de los diferentes países, dando lugar a situaciones de arbitraje fiscal internacional que pueden producirse sin incurrir en los presupuestos habituales de las GAARs: instrumentos financieros híbridos, entidades híbridas, doble deducción de pérdidas o de gastos financieros, etc.

A este respecto, cabe indicar igualmente cómo otros de los grandes problemas que plantea el actual sistema de fiscalidad internacional y que ha provocado una reacción global condensada en el Plan BEPS, tiene que ver con los defectos propios de determinadas reglas estructurales de la fiscalidad internacional como las establecidas en los arts. 5 y 7 del MC OCDE que pueden terminar implicando asignaciones arbitrarias de la imposición a un Estado (Acción 7: Evasión artificial del estatus de EP), de suerte que

tales problemas, con carácter general, no son susceptibles de resolverse a través de GAARs, sino más bien a través de una modificación de las mismas, tal y como se concluyó en el marco de los trabajos preparatorios de la GAAR de Reino Unido 2013 (Freedman 2014).

1.3.2. Cláusulas GAARs vs. GAA(b)Rs

La terminología de “*cláusula antielusión general*” puede variar de un país a otro. En concreto, el acrónimo GAAR se refiere a la denominada “*General anti-avoidance rule*”, si bien en ocasiones también engloba el concepto antiabuso, es decir “*General antiabuse rule*” o “**GAA(b)R**”, en principio de significado más estricto, aunque es cierto que en la práctica estas últimas constituyen “*moderate GAARs*” que únicamente se proyectarían sobre “*montajes puramente abusivos*” no operando frente a “*centre ground of responsible tax planning*”. El menor alcance de estas “*moderate GGAR*” deriva de su configuración y los elementos sobre los que se construye (sole purpose test, indicios objetivos de artificiosidad, operaciones no cubiertas, composición y funcionamiento del GAAR Advisory panel, etc.), aunque tales cláusulas no pueden ser enjuiciadas aisladamente sino considerando el sistema tributario en su conjunto y particularmente las SAARs existentes y el propio papel asignado a la interpretación finalista por las autoridades fiscales y los tribunales.

Por ejemplo, Reino Unido ha propuesto una cláusula GAA(b)R que sólo debe aplicarse a casos extremos y puntuales de planificación fiscal agresiva. Por su parte, la cláusula GAAR se aplicará a las operaciones más usuales pero sólo si se cumple el denominado “*double reasonableness test*”: negocios jurídicos que no puede considerarse que se emmarcan razonablemente en una actuación razonable (i.e. “*which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action*”). El objetivo de ambas medidas es dar seguridad jurídica a los contribuyentes reduciendo las transacciones más comunes y generalizadas a las que resultará de aplicación una cláusula GAA(b)R.

Por su parte, en ocasiones la cláusula GAA(b)R ha evolucionado hacia el concepto más amplio de la cláusula GAAR, como es el caso de Australia.

Con todo ello se pone de manifiesto que cláusulas que inicialmente se aprobaron para situaciones tasadas y restringidas, en la práctica, las Administraciones tributarias han tendido a extender su alcance, dándoles un ca-

rácter más general y extensivo. Esto nos permite volver de nuevo al punto anterior de incremento de la inseguridad jurídica que su uso puede conllevar.

No obstante lo anterior, a los efectos de este trabajo no se considera necesario profundizar en esta distinción, siendo alternativo el uso de cláusula antielusión o antiabuso.

1.4. LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN Y LA UNIÓN EUROPEA

El 2 de marzo de 2012, el Consejo Europeo pidió a la Comisión que desarrollase sin dilación métodos concretos para mejorar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, también en relación con terceros países. Finalmente, el 6 de diciembre de 2012 la Comisión publicó una Comunicación titulada *“Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal”* (COM 2012 722 final).

En concreto, el citado Plan establece en relación con lo que denomina *“Planificación fiscal agresiva”* (Iniciativa 8) dos recomendaciones:

“Si todos los Estados miembros adoptaran medidas concretas tendentes a resolver ese tipo de problemas (i.e. utilización de métodos complejos, a veces artificiales, que tienen el efecto de desplazar la base imponible a otros territorios dentro o fuera de la Unión, sacando partido de incoherencias en las legislaciones nacionales y asegurando que determinados componentes de la renta no se sometan a imposición), mejoraría también el funcionamiento del mercado interior. En vistas de todo ello, la Comisión recomienda que los Estados miembros actúen conjunta y eficazmente en este ámbito.

Más específicamente, se alienta a los Estados miembros a incluir una cláusula en los convenios sobre doble imposición celebrados con otros Estados miembros de la UE y con terceros países para resolver un tipo específico identificado de doble no imposición. La Comisión también recomienda que se utilice una norma general común contra las prácticas abusivas. Ello ayudaría a mantener la coherencia y la eficacia en un ámbito en que la práctica de los Estados miembros varía considerablemente.

Las Directivas fiscales de la UE (Directivas sobre el pago de intereses y cánones, sobre fusiones, y sobre sociedades matrices y filiales) permiten ya a los Estados miembros aplicar mecanismos de salvaguardia con-

tra las prácticas abusivas. Los Estados miembros pueden utilizar estas posibilidades para evitar la planificación fiscal abusiva sin dejar de respetar la legislación de la UE”.

Teniendo en cuenta lo anterior, nos interesaría subrayar que la Comisión recomienda a los Estados Miembros la adopción de cláusulas GAA(b)Rs (y no GAARs), lo que nos permite realizar tres comentarios:

- a) En primer lugar, recordar que las cláusulas GAA(b)Rs son de aplicación a supuestos más restringidos y específicos que las cláusulas GAARs.
- b) En segundo, la Comisión recomienda se utilice una única cláusula GAA(b)R “común” a todos los miembros de la Unión Europea.

En cuanto a esta definición común y única de las cláusulas antielusión, como posteriormente se analizará con mayor detalle, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“**TJUE**”) de 12 de septiembre de 2006 *Cadbury Schweppes* (C-196/04), junto a *Centros y Halifax*, puede considerarse una de las piedras angulares de su construcción en materia de abuso del derecho de la Unión Europea en imposición directa. Con carácter general, esta sentencia identificó abuso con “*montajes puramente artificiales*” que exigen además “*un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener una ventaja fiscal, que resulte de elementos objetivos (...) a pesar de que se hayan respetado formalmente las condiciones previstas por el derecho comunitario*”.

- c) Finalmente, aunque no se cita expresamente por la Comisión, se trata de una recomendación no vinculante para los Estados miembros.

Por el contrario, más allá de una recomendación destaca la aprobación de la Directiva 2015/121, del Consejo, de 27 de enero de 2015, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, de régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales residentes en Estados miembros diferentes a los efectos de incluir en la misma una cláusula antiabuso mínima común, sustituyendo el apartado 2 del artículo 1 de la Directiva por lo siguiente:

«2. Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos

principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva.

Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte.

3. A efectos del apartado 2, un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

4. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas.»

La introducción de esta cláusula antiabuso en la Directiva Matriz-Filial se ha justificado por el Ecofin, apelando a un conjunto de razones, a saber:

- a) prevenir usos inapropiados de la Directiva y asegurar mayor consistencia en su aplicación en los distintos Estados miembros, considerando las diferencias que existen entre ellos en lo que respecta a las medidas frente a la elusión fiscal y las prácticas abusivas; y
- b) articular un mecanismo que permita a los Estados miembros mejorar en su lucha contra la planificación fiscal agresiva por grupos de empresas, en línea con los trabajos de la OCDE/G20 en el marco del Proyecto BEPS.

La cláusula antiabuso mínima común sirve, por tanto, a la finalidad específica de prevenir la aplicación del régimen de la Directiva Matriz-Filial en relación con “esquemas” o “series de acuerdos” (step approach) que no son genuinos, en el sentido de no reflejar una “realidad económica”. La cláusula está configurada de manera que las autoridades fiscales deben realizar un análisis objetivo de todos los hechos y circunstancias relevantes, a efectos de determinar la existencia de abuso. Sólo existe práctica abusiva cuando la operación, esquema o conjunto de acuerdos u operaciones, se hayan realizado con el fin principal (o uno de los fines principales) de obtener una ventaja fiscal que resulte contraria al objeto y propósito de la Directiva, no sean genuinas considerando todos los hechos y circunstancias relevantes. A estos efectos no se consideraran genuinos las operaciones, acuerdos o serie de esquemas que no se hayan realizado por propósitos comerciales válidos que reflejen una realidad económica, esto es, montajes artificiales que persigan únicamente obtener las ventajas fiscales derivadas de la aplicación del régimen de la Directiva Matriz-Filial de forma contraria a su finalidad.

Aunque el test subjetivo del propósito fiscal principal debe sustanciarse a partir de un análisis objetivo de signos, hechos y circunstancias externos, tomando igualmente la finalidad de la Directiva, no pueden dejar de destacarse las dificultades a las que se enfrentarán las autoridades fiscales para administrar este tipo de criterios y lo complejo que resultará para los contribuyentes evidenciar la concurrencia de una estructura genuina articulada por motivos económicos válidos que reflejan una realidad económica.

1.5. LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Con carácter general, y siguiendo a Fernando Jiménez Martín y Luis Rodríguez-Ramos Ladaria, las normas antielusión especiales o SAARs contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición pueden encuadrarse en dos categorías en función de sus efectos en la determinación del ámbito subjetivo de los tratados:

- a) Las primeras tienen como misión combatir las conductas "*treaty shopping*" pero sin reducir el ámbito subjetivo de los tratados. Entre estas cláusulas se incluyen las normas de transparencia ("*look-through provisions*"), las cláusulas de exclusión ("*exclusion provisions*", aunque estas pueden configurarse atendiendo a criterios subjetivos), las normas de sujeción efectiva a impuestos ("*subject-to-tax clause*") y las cláusulas de tránsito ("*cannel approach*").
- b) Por el contrario, la segunda categoría de medidas aborda el "*treaty shopping*" alterando el ámbito subjetivo, y son las denominadas cláusulas de limitación de beneficios. Estas tratan de "*evitar que las personas que no sean residentes de ninguno de los Estados firmantes del Convenio puedan disfrutar de los beneficios del mismo mediante el recurso a una entidad que, en otro caso, reuniría las condiciones para ser considerada como residente en uno de esos Estados*".

Sin embargo, apenas existen GAARs que puedan considerarse *per se*, sin necesidad de remitirse al derecho doméstico de los Estados firmantes. En su mayoría se limitan a habilitar a los Estados contratantes a que apliquen las normas antielusión domésticas.

Hasta la fecha, la mayoría de los Convenios para evitar la doble imposición inspirados en el Modelo de Convenio de la OCDE carecían de normas

generales antielusión o cláusulas que habilitasen a los Estados contratantes a aplicar las suyas, lo que tradicionalmente motivaba discusiones en la doctrina internacional en torno a la cuestión de si de la letra, del contexto o del objeto de los Convenios, podía inferirse la existencia de una cláusula general de prevención de su abuso directamente invocable por los Estados firmantes.

Esta tendencia se ha visto modificada recientemente, especialmente a partir de 2011.

En ocasiones, cuando el Convenio para evitar la doble imposición no contiene cláusula de remisión a la legislación doméstica, determinadas jurisdicciones aplican unilateralmente sus propias medidas antielusorias. Un claro ejemplo, es el *Asunto Vodafone* en India, o la Circular 601 emitida por el gobierno chino.

En todo caso, el Informe “*GAAR rising. Mapping tax enforcement’s evolution*” de EY pone de manifiesto que, aproximadamente, la mitad de las jurisdicciones anteponen el uso de las cláusulas antielusión domésticas, bien ignorando las contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición bien acordando en los mismos la remisión a la legislación propia de cada Estado contratante en estos casos.

Estas circunstancias inciden en la seguridad jurídica en el marco de las transacciones internacionales.

1.6. CARACTERÍSTICAS DE LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN EN LAS DISTINTAS JURISDICCIONES

Con carácter general, las cláusulas antielusorias se aplican atendiendo a la sustancia del negocio jurídico. En caso de ausencia de sustancia, las cláusulas GAARs permiten a las autoridades modificar las implicaciones fiscales derivadas del citado negocio artificio atendiendo a su auténtica realidad jurídica.

El objeto de tales cláusulas es asegurar que la ventaja fiscal sólo se aplique a los beneficiarios previstos por la legislación tributaria en tales casos, y permitir que las Administraciones tributarias denieguen la aplicación de la misma en caso de negocios artificiosos.

A tales efectos, cada jurisdicción aprueba e implementa las cláusulas GAARs de forma diferente. Sin embargo, existen determinadas características

cas y rasgos comunes vinculados a su propio objetivo y que se tienen en cuenta por los legisladores nacionales en el momento de su aprobación:

- a) Recoger el concepto jurisprudencial sobre abuso o elusión.
- b) Recoger las transacciones u operaciones que cumpliendo con una interpretación técnica de la normativa tributaria generan una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la ley.
- c) Definir qué constituye una planificación o negocio artificioso.
- d) Crear un test de sustancia o motivo económico válido para filtrar aquellas planificaciones o transacciones reales.
- e) Crear un mecanismo para recalificar el negocio artificioso atendiendo a su verdadera sustancia y naturaleza.
- f) Definir las sanciones tributarias que pueden imponerse.
- g) Crear un mecanismo que asegure que el contribuyente únicamente paga la deuda tributaria y la sanción fijada por la autoridad fiscal competente.

A continuación se analizan cada uno de estos elementos.

1.6.1. Definición de “operación abusiva”

Una cuestión fundamental relativa a las cláusulas GAARs es determinar qué tipo de operaciones deben ser consideradas como abusivas. Cada país tiene su propia definición de “operación abusiva”.

Por ejemplo, en Canadá la legislación define tal concepto dando respuesta a las siguientes cuestiones:

- a) ¿La operación ha resultado en una ventaja fiscal?
- b) En caso afirmativo, ¿es la citada operación de carácter abusivo? Las autoridades fiscales consideran que no existe tal abuso cuando puede demostrarse la buena fe en el objeto de la operación, siendo éste distinto de la mera obtención de ventajas fiscales.
- c) Si se trata de una “operación abusiva”, ¿se ha aplicado erróneamente la normativa tributaria?

Se trata de un análisis basado en elementos subjetivos.

Por su parte, la normativa tributaria de India, como primer paso define con carácter general el concepto “operación” en su normativa tributaria (“*Direct Tax Code*” “**DTC**”) como toda o parte de una transacción, planificación, contrato o acuerdo. En segundo lugar, considera que tal “operación” es “abusiva” cuando su único objeto es la obtención de una ventaja fiscal y:

- carece de la buena fe del comerciante,
- crea derechos y obligaciones que normalmente no se generarían entre partes vinculadas,
- resulta una incorrecta aplicación del DTC, directa o indirectamente,

O, en todo caso, si carece de objeto real, en todo o en parte (“*test de sustancia*”).

Como puede desprenderse de lo anterior, en caso de no cumplirse el test de sustancia se aplicaría la cláusula GAAR, incluso aunque no se cumplan las condiciones restantes. Por tanto, su ámbito de aplicación es muy amplio. Por el contrario, en el caso de Canadá los requisitos deben concurrir en su totalidad. En el supuesto de Brasil, si bien el gobierno implementó una definición de cláusula GAAR que entró en vigor en 1988, tal definición genérica careció de desarrollo normativo hasta que el artículo 116 de la Ley 104/2001 estableció que la Administración competente podría anular aquellas operaciones de elusión fiscal “*atendiendo a los procedimientos específicos que se aprueben por ley*” (traducción libre). Estos siguen pendientes de aprobación por el Congreso de Brasil.

Sin embargo, ello no es obstáculo para que las autoridades fiscales brasileñas estén dictando actas de inspección atendiendo a la aplicación de las cláusulas GAARs.

1.6.2. “Ventaja fiscal”

Mientras una parte de los autores consideran que el concepto “*ventaja fiscal*” debe limitarse a la efectiva reducción de la cuota íntegra a pagar, la realidad es que tal ventaja puede ponerse de manifiesto de muy diversas formas. Así, muchos países han optado por incorporar en sus legislaciones un concepto amplio de “*ventaja fiscal*”.

Con carácter general, la definición de “*ventaja fiscal*” de los diferentes países incluye uno o varios de los siguientes elementos:

- Dedución, crédito fiscal o devolución de la cuota tributaria.
- Reducción, elusión o diferimiento de la ganancia.
- Reducción, diferimiento, o incremento de la devolución en virtud de Convenio para evitar la doble imposición.
- Reducción de la base imponible en el ejercicio o en anteriores.

Cómo cada país identifica y cuantifica la “*ventaja fiscal*” ésta varía de igual forma que el concepto de “*operación abusiva*” que cualifica a los efectos de las cláusulas GAARs. Por ejemplo, en Australia se analiza si es posible que exista otra figura jurídica a través de la cual el contribuyente hubiera obtenido el mismo resultado comercial, pero sin obtener tal “*ventaja fiscal*” (“*the counter factual*”).

1.6.3. *Sustancia o motivo económico válido*

En su mayoría, las jurisdicciones analizan la existencia de sustancia en la operación o transacción, con independencia de la “*ventaja fiscal*” obtenida por el contribuyente (los denominados “*test de sustancia*”).

En los Estados Unidos, la doctrina del motivo económico válido establece que, en principio, la operación se considera que carece de sustancia salvo que el contribuyente demuestre que:

- La operación cambia sustancialmente la posición económica del contribuyente.
- El contribuyente tiene motivos económicos válidos para llevar a cabo la operación.

Por el contrario, en Australia, un análisis objetivo de ocho puntos permite determinar si el objeto principal de la operación es la obtención de una ventaja fiscal:

- Manera en que se ha llevado a cabo la operación.
- Forma y sustancia de la misma.
- Calendario de la operación.
- Resultado de la operación.

- Cambio en la posición financiera del contribuyente consecuencia de la operación.
- Cambio de la posición financiera de cualquier persona física/jurídica vinculada con el contribuyente como consecuencia de la operación.
- Cualquier otra implicación para el contribuyente o partes vinculadas.
- Naturaleza de la vinculación.

La concurrencia de uno o varios de estos puntos determinará la aplicación o no de las cláusulas GAARs.

Nótese que el concepto de sustancia en una concreta GAAR de una jurisdicción, no sólo puede no coincidir con el que se maneja en los países del mismo entorno (OCDE/UE/BRICS), sino que además existen diferentes conceptos de sustancia en relación con distintos elementos y cláusulas sustantivas de fiscalidad internacional (vid. Calderón 2014).

1.6.4. Comisión consultiva

En algunas jurisdicciones se han constituido comisiones consultivas con la intención de supervisar o dar asesoramiento en relación con la aplicación de las cláusulas GAARs. Australia y Francia cuentan ya con tales comisiones, y así se ha propuesto que se haga en India o Reino Unido.

La creación de tal comisión consultiva es un elemento que puede ayudar a mejorar y hacer más segura la aplicación de las cláusulas GAARs.

Pero para tal fin, tal y como ha quedado demostrado en el Reino Unido, es importante concretar la composición y función de la comisión. En concreto, en un estudio independiente de 2011 realizado en este país se propuso que el comité consultivo debería asesorar en la aplicación de las cláusulas GAARs en operaciones concretas así como aprobar una guía (previamente elaborada por autoridad fiscal competente o “Her Majesty’s Revenue and Customs”) para su utilización por los tribunales.

Algunos países también introducen un mecanismo de liquidación (“*clearance mechanism*”) o de consulta (“*ruling*”), de carácter previo a la ejecución de la operación, sobre si la misma quedaría dentro del alcance de una cláusula GAAR. En la tabla siguiente se resume qué jurisdicciones cuentan o no con tales medios:

Países que prevén una liquidación/consulta previa	Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Francia, Holanda, India (propuesto), Italia, Polonia, Singapur, Suiza, Suecia, Turquía.
Países que no prevén una liquidación/consulta previa	Brasil, China, Corea del Sur, Indonesia, Irlanda, Japón, Sudáfrica, Reino Unido.

1.6.5. Carga de la prueba

En la aplicación de las cláusulas antielusivas es necesario que se determine sobre quién pesa la carga de la prueba de demostrar la existencia o no de sustancia en la operación llevada a cabo.

Como puede desprenderse de la siguiente tabla no existe una tendencia generalizada en este punto:

País	Carga de la prueba
Alemania	Compartido
Australia	Contribuyente
Bélgica	Autoridad fiscal
Brasil	Contribuyente
Canadá	Compartido
China	Contribuyente
Corea del Sur	Contribuyente
Estados Unidos	Contribuyente
Francia	Autoridad fiscal
Holanda	Autoridad fiscal
India	Autoridad fiscal (proposición)
Indonesia	Compartido
Irlanda	Contribuyente
Italia	Autoridad fiscal
Japón	Autoridad fiscal

País	Carga de la prueba
Méjico	Autoridad fiscal
Polonia	Compartido
Reino Unido	Autoridad fiscal (proposición)
Rusia	Contribuyente
Singapur	Contribuyente
Sudáfrica	Compartido
Suecia	Contribuyente
Suiza	Compartido
Turquía	Compartido

1.6.6. *Sanciones tributarias*

En general, la existencia de un abuso de la norma tributaria conlleva la aplicación de una sanción tributaria o, al menos, de un recargo, si bien su cuantificación varía mucho de unas jurisdicciones a otras.

En el caso de Italia la sanción tributaria se encuentra en un intervalo del 100% - 200% de la cuota tributaria resultante. Por su parte, en China, la sanción se materializa en el incremento del interés: 500 puntos básicos del interés general de los préstamos publicado por el Banco de la República Popular de China en el ejercicio en que se produzca la infracción.

Aunque no existe una sanción tributaria específica en el caso de Suecia, en la práctica se vienen aplicando otras sanciones tributarias previstas en la normativa, como la sanción prevista para la infracción relativa al no suministro de información a la Administración tributaria para liquidar el correspondiente impuesto.

Estos tres ejemplos son una clara muestra del diferente régimen en sanciones tributarias previsto por cada jurisdicción en caso de práctica abusiva. Lo que debe resaltarse es que prácticamente ningún ordenamiento de nuestro entorno excluye la posibilidad de algún tipo de sanción o consecuencia adversa, lo que convierte nuestro artículo 15 de nuestra Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en una *rara avis* en relación con las normas del mismo tipo.

Por último, resaltar que generalmente se prevén mecanismos que aseguran que el contribuyente únicamente paga la deuda tributaria, quedando excluida la imposición de sanción. Este es el caso de Estados Unidos, que prevé la posibilidad de que el sujeto evite la sanción cuando esté en condiciones de demostrar que actuó de buena fe y que además había una justificación razonable (*"reasonable cause"*) para organizar la transacción de una determinada forma. En este sentido, una justificación razonable puede radicar en una opinión fundada de un asesor fiscal, siempre que se cumplan otros requisitos adicionales.

1.6.7. Procedimiento de aplicación de las cláusulas GAARs

En general, puede afirmarse que en la mayor parte de las jurisdicciones el proceso de aplicación de una cláusula GAAR se realiza de oficio, es decir, es la propia Administración tributaria quien notifica al contribuyente que la operación de referencia queda dentro del alcance de una cláusula general antielusión.

Sin embargo, países excepcionales como Australia precisan de un diálogo Administración-contribuyente, y el proceso sigue (de acuerdo con los artículos 14 a 43 de la Ley PS LA 2005/24) los siguientes pasos:

- Auditoría de las operaciones llevadas a cabo por el contribuyente.
- El auditor informa a la Administración tributaria, en concreto al denominado *"Tax Counsel Network"* o **"TCN"**.
- El TCN eleva el asunto al *"Deputy Chief Tax Counsel"*, que finalmente dicta resolución indicando la posición de la Administración al respecto.
- El contribuyente es notificado de tal resolución para que pueda presentar las alegaciones que estime oportunas.
- Finalmente, la comisión consultiva estudia toda la documentación y toma una decisión.

El paso previo se encuentra en la extensa información que el contribuyente tiene que reportar a las Administraciones tributarias (*"disclosure regimes"*), aspecto que se aborda más adelante en este mismo documento.

1.6.8. Gestión del riesgo fiscal y calidad tributaria

Teniendo en cuenta todo lo que se ha expuesto anteriormente sobre un mundo con constante crecimiento de la complejidad de la normativa fiscal, existe cada vez una mayor vinculación entre la planificación fiscal, las provisiones contables, las obligaciones formales/de información y las posibles controversias que se puedan derivar de una operación. En consecuencia, desde la perspectiva empresarial, se ha creado el modelo denominado “*life cycle*” para que interactúen todos estos elementos.

La adopción de este modelo tiene especial relevancia con la creciente implantación por las legislaciones domésticas de las cláusulas GAARs y su difícil compatibilidad con la seguridad jurídica. De esta forma, los departamentos fiscales de empresas multinacionales pueden tener en cuenta todos los factores y riesgos que afectan a una determinada operación, y así gestionar el riesgo que puede conllevar la aplicación de una cláusula GAAR por parte de las autoridades fiscales de una determinada jurisdicción. Otra de las tendencias de fiscalidad internacional que posee relevancia en este contexto consiste en el desarrollo de la “*calidad tributaria*” de los sistemas fiscales; tal concepto hace referencia a la necesidad de que las autoridades fiscales contribuyan a mejorar los niveles de cumplimiento tributario (voluntario) por la vía de mejorar el “*entorno aplicativo*” por parte de los contribuyentes y los intermediarios fiscales, lo cual se puede lograr a través de un conjunto de mecanismos de muy diferente corte:

- a) mejorar la técnica legislativa;
- b) mejorar los mecanismos de información y asistencia a los contribuyentes;
- c) elaborar y difundir memorias legislativas que expliquen los objetivos perseguidos a través de las diferentes normas, especialmente cuando articulan modificaciones regulatorias relevantes;
- d) articular una política legislativa basada en la estabilidad normativa (no retroactividad como regla general, y claras normas de derecho transitorio);
- e) mejora de los niveles de participación de los interesados y afectados en las fases iniciales de la elaboración de una nueva normativa;

- f) elaboración y publicación contemporánea de criterios administrativos sobre el alcance y aplicación de cláusulas de gran alcance, como GAARs o SAARs.

Debe insistirse en la importancia que poseen estos mecanismos que mejoran los niveles de calidad tributaria (y la seguridad jurídica), considerando como un buen número de países avanzados (EE.UU., Reino Unido, Países Bajos, Alemania, Bélgica, Francia, etc.) los utilizan intensivamente cuando establecen GAARs o SAARs precisamente para, a través de la elaboración contemporánea de una guía interpretativa/aplicativa (objetivos perseguidos, operaciones cubiertas, operaciones excluidas, ejemplos de operaciones artificiosas y criterios empleados, etc.), fijar con mayor claridad y objetividad el ámbito de aplicación de este tipo de cláusulas, limitando así su indeterminación natural (y subjetividad aplicativa). En estos casos, se amplía la guía aplicativa, de manera que no sólo hay que tener en cuenta la finalidad de la norma tributaria aplicada, sino también las directrices interpretativas de la GAAR/SAAR, lo cual puede contribuir a un análisis más objetivo, completo y ponderado.

Otra fórmula que han empleado algunos países es un mecanismo específico de “*clearance*” que permite a un contribuyente obtener una respuesta vinculante de la Administración sobre si una determinada operación queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de una cláusula antiabuso.

2. APORTACIÓN DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el contexto actual expansivo de las GAAR tiene especial interés la aportación que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha realizado en la construcción de un concepto jurisprudencial de abuso de Derecho, entroncado en los principios generales del derecho de la Unión y que, paulatinamente, va impregnando la práctica fiscal de los distintos Estados miembros configurando una *communis opinio* a la hora de interpretar las cláusulas antiabuso domésticas.

Efectivamente, el TJUE ha establecido desde hace años las líneas fundamentales del concepto de abuso del derecho y de montaje puramente artificial en varias Sentencias, a las que nos vamos a referir clasificándolas en tres grupos que giran en torno a las dos sentencias más conocidas y relevantes en la materia, que son la Sentencia del caso Halifax (C-255/02), de 21 de febrero de 2006 y la del caso Cadbury-Schweppes (C-196/04), de 12 de septiembre de 2006.

De este modo, podemos referirnos a un primer grupo de Sentencias dictadas con anterioridad a Halifax y Cadbury-Schweppes, en las que destacan las referidas a los casos Kefalas, Centros y Emsland-Stärke GmbH.

De entre todas ellas merece la pena prestar especial atención al caso Centros (C-212/97), de 9 de marzo de 1999 (anteriormente mencionada), en el que si bien se analizaba un asunto puramente mercantil (y no fiscal), se estableció un antecedente importante recogido en posteriores Sentencias (entre ellas la propia Cadbury-Schweppes), al considerar que en el ejercicio de las libertades fundamentales, los contribuyentes pueden optar por organizar sus operaciones y negocios de la forma más ventajosa, lo cual incluye la elección de opciones menos gravosas desde el punto de vista fiscal. Posteriormente se diría expresamente que el hecho de establecerse en un país de la Unión por razones fiscales no constituye un abuso de la libertad de establecimiento.

Por su parte, en la Sentencia dictada el 14 de diciembre de 2000 en el caso Emsland-Stärke GmbH (C-110/99), el TJUE define el concepto de abuso del Derecho en el marco del Derecho de la Unión, como una cláusula antielusión única (en la que no se incluye distinción equiparable a la existente en nuestro ordenamiento interno entre el fraude de Ley y la simulación): constituye un abuso de derecho todo acto cuya finalidad exceda de la prevista por el espíritu de la norma y con el propósito de abusar de la misma (elemento objetivo y subjetivo).

En términos fiscales, el elemento subjetivo se delimitaría después como el propósito de obtener una ventaja fiscal sin una justificación económica suficiente.

El siguiente hito en la jurisprudencia comunitaria sería precisamente la Sentencia dictada en el caso Halifax (también citada anteriormente). Su trascendencia reside en constituir el primer precedente en el que se aplica la noción de abuso de Derecho en el ámbito estrictamente fiscal, en los términos señalados en el párrafo anterior.

En la Sentencia del caso Halifax son dos los aspectos más relevantes de entre los analizados por el TJUE.

En primer lugar, el Tribunal consideró que la determinación de la existencia de un abuso de Derecho aparejaba como consecuencia la necesidad de eliminar las consecuencias jurídicas no deseadas por la norma, permitiendo no obstante que se desplegasen los efectos que sí se encontraban amparados por la finalidad de la norma en cuestión.

"86. La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal.

(...)

92. Sin embargo, procede recordar a este respecto que las medidas que los Estados miembros están facultados para tomar con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (véanse la sentencia Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 52, y el auto Transport Service, antes citado, apartado 29). En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia (véase la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink&Cofreth y Strobel, C-454/98, Rec. p. I-6973, apartado 59)

(...)

98. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión, letra b), que, cuando se comprueba la existencia de una práctica abusiva, las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva".

En segundo lugar, el TJUE consideró que, con carácter general, no procedía la imposición de sanciones en supuestos de abuso de Derecho, salvo que existiera base para ello de forma clara y precisa, y exenta de cualquier tipo de ambigüedad (párrafo 93):

"Además, procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de esta comprobación, haciendo que las deducciones del IVA soportado sean, en parte o en su totalidad, indebidas (véase, en este sentido, la sentencia Emsland-Stärke, antes citada, apartado 56)".

Pues bien, definidos los que serían los primeros elementos configuradores del abuso de Derecho en el ámbito comunitario, poco después (el 12 de septiembre de 2006), el TJUE dictó Sentencia en el caso Cadbury-Schweppes, en la que se añaden conceptos que han servido de base en toda la jurisprudencia posterior del TJUE en esta materia.

En primer lugar se relaciona por primera vez el abuso del Derecho con la existencia de los "montajes puramente artificiales" y, la primacía de la sustancia sobre la forma, una idea que será recogida posteriormente por el resto de Tribunales, y que constituye la base de la teoría de los motivos económicos válidos.

"51. En cambio, una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias ICI, antes citada, apartado 26; de 12 de diciembre de 2002, Lakhorst-Hohorst, C-324/00, Rec. p. I-11779, apartado 37; De Lasteyrei du Saillant, antes citada, apartado 50, así como Marks & Spencer, antes citada, apartado 57)".

(...)

54. Habida cuenta de este objetivo de integración en el Estado miembro de acogida, el concepto de establecimiento, en el sentido de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en dicho Estado por una duración indeterminada (véanse las sentencias de 25 de julio de 1991, Factor-tame y otros, C-221/89, Rec. p. I-3905, apartado 20, así como de 4 de octubre de 1991, Comisión/Reino Unido, C-246/89, Rec. p. I-4585, apartado 21). Por consiguiente, supone una implantación real de la sociedad de que se trate en el Estado miembro de acogida y el ejercicio de una actividad económica efectiva en éste.

55. De ello se deduce que para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional”

Después de Halifax y Cadbury-Schweppes, el TJUE dictó varias Sentencias en las que no siempre resulta sencillo concluir hasta qué punto resultan continuación de las anteriores, o si se apartan de aquéllas en algunos aspectos.

Podemos citar a modo de ejemplo la muy conocida de 13 de marzo de 2007, dictada en el caso Test Claimants in the thin Cap Group Litigation (C-524/04), en un supuesto de subcapitalización, o los casos de la Comisión contra República Helénica de 7 de junio de 2007 (C-178/05) e ING. AUER de 8-11-2007 (C-251/06), dictadas en supuestos de traslado de la sede social.

No obstante, consideramos más interesante para el objeto del presente estudio referirnos con más detalle a las Sentencias de 22 de diciembre de 2010, dictadas en los casos Weald Leasing y RBS (C-103/09 y C-277/09), respectivamente. Y es que, a pesar de tratarse de supuestos en los que las operaciones analizadas parecen constituir un caso de montaje puramente artificial (especialmente en el caso Weald Leasing), el TJUE dio de nuevo una respuesta muy matizada, incluso en relación con el uso de una sociedad in-

terpuesta para aumentar los efectos del posible montaje artificial y en casos que afectan a un tributo armonizado como el IVA.

El Tribunal vuelve a insistir en el derecho del contribuyente a organizar sus negocios de la forma que fiscalmente le resulte más favorable y, en el apartado 26 de la primera de estas Sentencias, el Tribunal afirma que la opción de un empresario entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal, sin que esté obligado a optar por la opción que maximice la carga fiscal.

Además, el Tribunal resume muy clara y concisamente su doctrina del doble requisito para que concurra una práctica abusiva:

29. Por una parte, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 74, y Part Service, apartado 42).

30. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales (véanse las sentencias, antes citadas, Halifax y otros, apartado 75, y Part Service, apartado 42).

En la segunda de estas dos sentencias, caso RBS, el Tribunal es incluso más preciso en la defensa de este derecho del contribuyente para organizar sus negocios de la forma fiscalmente más ventajosa. Así, el Tribunal, en el apartado 53 de la Sentencia afirma lo siguiente:

53. Debe añadirse que generalmente los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales".

Mucho más reciente es la Sentencia del Caso Ocean Finance/Newey (C-653/11), dictada el 20 de junio de 2013, en la que se analiza un supuesto

de una Sociedad en Jersey que presta servicios de corretaje de préstamos con un contrato de servicios por el que esa actividad se subcontrata con otra propiedad del accionista común de ambas o la de 13 de marzo de 2014, dictada en el caso SICES (C-155/13). En estas sentencias, ante operaciones que en apariencia constituyen también un montaje puramente artificial, se hace valer por parte del TJUE la necesidad de tener en cuenta la situación contractual creada por las partes y de permitir la prueba de la justificación económica y comercial de las operaciones.

Adicionalmente, existiría una tercera categoría de sentencias del TJUE, relacionadas con fraudes específicos en el IVA. Merece la pena mencionar la reciente Sentencia del TJUE en el caso Italmoda (C-131/13, C-163/13 y C-164/13), de 18 de diciembre de 2014, pues en ella se resume la doctrina del Tribunal, en esta materia de fraudes de IVA, y el Tribunal confirma la responsabilidad de quien sabe o razonablemente debería saber que participaba en un fraude. Al mismo tiempo, la preocupación comunitaria por este tipo de fraudes, conduce al Tribunal a aceptar que en estos casos pueda romperse la idea de neutralidad de IVA y la necesidad de re establecer la situación que hubiera existido de no existir el fraude. En suma, uno de los objetivos del Derecho de la Unión en materia de IVA es la lucha contra el fraude, hasta el punto que este propio objetivo atribuye efectos directos a la doctrina del Tribunal al respecto.

Finalmente, tratándose de los convenios para evitar la doble imposición, la jurisprudencia comunitaria ha admitido que, a la hora de repartirse la potestad tributaria, los Estados miembros pueden acordar cláusulas “antiabuso” que eviten comportamientos que condicioneen o limiten el derecho de uno a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio [sentencias de 8 de noviembre de 2007 Amurta (C-379/05, apartado 68), y 4 de julio de 2013, Agernta Spaarbank (C-350/11, apartado 53)].

Esas medidas “antiabuso” pueden presentar problemas de adaptación al ordenamiento jurídico de la Unión Europea si los Estados signatarios del respectivo convenio son a su vez miembros de la Unión. Pero, al mismo tiempo, en ocasiones constituyen la clave para que previsiones unilaterales internas, que en principio pudieran ser contrarias al mismo, encuentren una justificación. Por ello, el Tribunal de Justicia ha reconocido que un Estado miembro puede garantizar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas del Tratado celebrando un convenio con otro Estado miembro, siendo ne-

cesario que su aplicación permita compensar los efectos de la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional [sentencias de 8 de noviembre de 2007, Amurta (C-379/05, apartado 79), 19 de noviembre de 2009, Comisión/Italia (C-540/07, apartados 36 y 37), 3 de junio de 2010, Comisión/España (C-487/08, apartados 58 y 59) y 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania (C-284/09, apartados 62 y 63)].

El Tribunal ha sido sensible ante situaciones en las que se deja en manos del contribuyente la elección del lugar de tributación, abriéndole la puerta para que opte por el más favorable. Ha admitido que, ante tal eventualidad, los convenios dispongan cláusulas que eviten semejante resultado. De este modo, entiende legítimo salvaguardar el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas de un establecimiento permanente, en la medida en que admitir que las pérdidas de un establecimiento permanente no residente puedan ser deducidas de los ingresos de la sociedad principal supone permitir a esta última elegir libremente el Estado miembro en el que imputar las pérdidas [sentencias de 18 de julio de 2007, Oy AA (C-231/05, apartado 56), y 4 de julio de 2013, Agernta Spaarbank (C-350/11, apartado 54)], poniendo en peligro el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros [sentencias de 18 de julio de 2007, Oy AA (C-231/05, apartado 56), y 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium (C-414/06, apartado 52)]. Ha precisado, en este sentido, que los convenios impiden únicamente que se graven dos veces los ingresos de un contribuyente, pero no permiten que queden sin gravar [sentencia de 15 de julio de 2004, Weidert y Paulus (C-242/03, apartado 24)].

3. SITUACIÓN EN ESPAÑA

3.1. CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO Y CLÁUSULAS ESPECIALES

En España, la **Ley General Tributaria de 1963** introdujo en su artículo 24 la cláusula general antielusión conocida como “*fraude de ley tributario*”.

“Artículo 24.- Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se de audiencia al interesado”.

Diversos motivos explican la escasa aplicación práctica que tuvo esta cláusula general:

- a) la necesidad de tramitar un expediente especial o de acreditar el “propósito” de eludir el tributo;
- b) la exclusión de la imposición de sanciones;
- c) su innecesariedad por la expansión de la interpretación económica por parte de la Administración tributaria, la admisión del negocio jurídico indirecto y, en definitiva, la indiferenciación entre el fraude de ley, la simulación y la facultad de calificación.

La **Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria** reconfiguró la cláusula general antielusión o antiabuso, pasando a denominarla conflicto en la aplicación de la norma en su artículo 15. Conforme a la Exposición de Motivos “*se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria*”.

"Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

- 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 concurran 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 fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones."*

Junto con la que podemos considerar cláusula general antielusión se han ido incorporando al ordenamiento tributario español distintas cláusulas particulares cuyo presupuesto de hecho no coincide con el diseñado en la cláusula general y que progresivamente se articulan sobre el "motivo económico válido". Así, por ejemplo, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la ausencia de motivo económico válido impide la aplicación del régimen de neutralidad en caso de reestructuraciones empresariales, o la deducibilidad de determinados gastos financieros intragrupo.

Además, en la práctica judicial se advierte la aproximación de la propia figura del fraude de ley al motivo económico válido, es decir, la consideración del motivo económico válido como elemento determinante de la economía de opción (por ejemplo, Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 (dos) (recursos de casación 188/14 y 3971/13), y de 15 de marzo de 2012 (recurso de casación 1519/08)).

3.2. PERCEPCIÓN DE SU APLICACIÓN ACTUAL

3.2.1. Difícil diferenciación aplicativa

Las dificultades propias de la aplicación de las GAAR (uso de conceptos jurídicos indeterminados; discrecionalidad aplicativa de la Administración tributaria) se ven acompañadas en España de varias circunstancias adicionales. La primera de ellas, en absoluto baladí, consiste en la difuminación que se ha producido en la aplicación práctica entre la tradicional cláusula general antiabuso (fraude de Ley en la Ley de 1963 o conflicto en la aplicación de la norma en la Ley vigente de 2003) y las cláusulas que habilitan a la Administración tributaria para calificar los actos y negocios jurídicos conforme a su verdadera naturaleza jurídica.

Lege data, cada una de las vías apuntada lleva aparejado un régimen jurídico diferente:

- a) el art. 13 LGT, en conjunción con el artículo 115 LGT, prevé la calificación de los negocios jurídicos con arreglo a su verdadera naturaleza jurídica; permite liquidar sin requisitos procedimentales específicos y no se pronuncia sobre la procedencia de sanciones; adicionalmente, la potestad de calificación del art.13 LGT no es una potestad administrativa alternativa al fraude de ley (o conflicto) ni le habilita para recalificar las relaciones jurídicas sino cuando haya incorrecta calificación previa “*por existir una divergencia fácilmente apreciable entre la forma exterior del negocio y la que resulta de su régimen jurídico*” (SAN 6-3-14, rec.121/11 y las que cita).
- b) el art. 16 LGT, que puede considerarse una especie del género anterior, prevé que la Administración tributaria pueda declarar la existencia de simulación a los solos efectos fiscales, como mecanismo antievasión; también permite liquidar sin requisitos procedimentales específicos y admite expresamente la posibilidad de imponer sanciones (lo que no equivale a su imposición automática);
- c) el art. 15 de la LGT, genuina cláusula antiabuso, permite liquidar con unos requisitos procedimentales previos y excluyendo, hasta la fecha, la imposición de sanciones, como mecanismo antielusión.

Pero, la aplicación del art.15 LGT presupone la existencia de negocios jurídicos válidos, a los que tan solo se le niegan los efectos fiscales.

La falta de claridad se advierte incluso en los pronunciamientos judiciales. Aunque algunas sentencias parecen abogar por ese uso indistinto (p. ej., STS 12 de julio de 2012, rec. n.º 3779/2009), en otras en cambio se ha rechazado (p. ej., la SAN de 6 de marzo de 2014, rec. n.º 121/2011), con lo que el debate no está cerrado.

Incluso se advierte en ocasiones que no puede invocarse la potestad calificadora para soslayar las garantías y exigencias del artículo 15 de la Ley General Tributaria, en especial la exigencia del procedimiento. Es decir, no es posible declarar el fraude de ley material sin la declaración formal del mismo. (Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2014, rec. cas. 1512/2013).

3.2.2. En particular, la confusión entre simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Su incidencia en el ámbito sancionador

Aun cuando, desde un punto de vista teórico, la distinción entre simulación y fraude a la ley tributaria o conflicto pueda fundamentarse en el elemento de engaño que acompaña a la simulación y no al conflicto, y en que el negocio simulado no es querido, es lo cierto que, en la práctica, el deslinde no resulta fácil. Algunos pronunciamientos judiciales y criterios doctrinales así lo han puesto de relieve.

La sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2012 (recurso de casación 6231/09), pone el acento de la simulación en la *conducta engañosa que de forma indirecta evade la norma mientras que en el fraude de ley nada se oculta a la vista*. En sentencias anteriores (7/02/1994, 8/02/1996, 26/03/1997, 22/03/2001) el Tribunal Supremo ya había indicado que *el negocio en fraude de ley a diferencia del simulado, es verdaderamente querido, sin apariencia negocial, con la finalidad de dañar o perjudicar a un tercero, no siendo necesario el acuerdo simulatorio*. Pero líneas antes, el Tribunal Supremo indicaba que aunque pueda existir una finalidad de engaño en el negocio o contrato simulado al igual que en el negocio o contrato en fraude de ley no son figuras semejantes, aunque en no pocas ocasiones se solapen una y otra.

La sentencia de la Audiencia Nacional, de 18 de diciembre de 2013 (rec. Cont. 3534/12), resumiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, indica que respecto al fraude de ley, al que para rechazar la simulación se acoge la parte actora, *cabe señalar que aunque pueda existir una finalidad de engaño en el negocio o contrato simulado al igual que en el negocio o contrato en fraude de ley no son figuras semejantes, aunque en no pocas ocasiones se solapen una y otra.* Así pues, facilidad teórica pero dificultad práctica en el deslinde de ambas figuras.

Una argumentación semejante se contiene en la sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de enero de 2014 (rec. Con. 456/10) 16/01/2014, pues en la misma se indica que, en el ámbito civil, el negocio en fraude de ley *se presenta con carácter general embebiendo diversas figuras jurídicas entre las que se encuentra el negocio simulado...*

En este mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo, de 28/03/2012, argumentó, en orden a delimitar el fraude de ley respecto de la simulación, *que 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... [siendo] lo relevante descubrir el mecanismo elusivo...*

La sentencia del Tribunal Supremo, de 11/05/2004 (rec.cas. 2739/1999), ha ido más lejos, pues al afirmar que *ante la burda utilización de la aparente institución jurídica de la compraventa, es casi innecesario subsumir el conjunto operativo llevado a cabo como negocio simulado o disimulado, negocio en fraude de ley, negocio indirecto, negocio fiduciario y/o demás especialidades de los negocios jurídicos anómalos, pues en la realidad del caso aquí analizado lo único que ha habido es el reparto subrepticio de una cuota del Impuesto sobre Sociedades, no pagada, como resultado de un beneficio fiscal en régimen transitorio al que ninguno de los interesados tenía derecho directa o indirectamente...* no solo estaba destacando la dificultad de la distinción, sino postulando su inutilidad, lo que, en términos de la estricta aplicación de la norma ha sido considerado, tal vez acertadamente, por un sector de la doctrina como la renuncia a resolver jurídicamente, pero que pone bien a las claras las dificultades con las que tropiezan los tribunales de justicia en el enjuiciamiento de las conductas presuntamente abusivas.

Esta dificultad, se percibe igualmente en la sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de julio de 2012 (rec. cas. 3779/09), caso BICC, cuando afirma que *si este tipo de operaciones son frecuentes en el campo mercantil, llama la atención que nuestras dificultades económicas actuales no sean todavía mayores de las que sufrimos.... 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...*

La dificultad de la distinción también ha sido captada por la resolución del TEAC de 25/06/2009, según la cual *conviene enmarcar la figura dentro de una gradación en la que no siempre resulta fácil discernir entre la legítima economía de opción, el fraude de ley y la simulación: los efectos jurídicos surgidos de la primera son respetados por el ordenamiento jurídico; no así los del segundo, al que el ordenamiento responde, en palabras del Tribunal Constitucional, restaurando "la normalidad jurídica"; y, finalmente, los de la tercera, además de ser rechazados por el ordenamiento, acarrean una sanción.*

La dificultad del deslinde también se percibe en la doctrina, por más que aporte criterios técnicos para efectuarlo. Y no faltan acusaciones a la Administración tributaria, más o menos veladas, de forzar la calificación de actos y negocios jurídicos como simulados para soslayar la necesidad de tramitar un procedimiento *ad hoc* para la declaración del conflicto en la aplicación de la Ley y, sobre todo, para tener abierta la habilitación legal para la imposición de sanciones.

Fuera del ámbito tributario también se encuentran ecos de la dificultad para distinguir entre fraude de ley y simulación.

De Castro: En el Derecho Común, la figura del fraude se considera indisolublemente unida a la simulación... Modernamente, por el contrario, se ha creído conveniente oponer la simulación al negocio en fraude, referida la una al negocio inexistente y el otro a un negocio real y con fin indirectamente buscado... Mas como al negocio en fraude le distingue lo torcido o anómalo del proceder que se sigue, regularmente incluirá una ocultación o simulación (El Negocio Jurídico, capítulo 3 de la parte 5).

La cuestión seguramente no pasaría de ser un debate doctrinal sino fuera porque, como es sabido, mientras que el fraude a la ley tributaria o el con-

flicto excluyen la comisión de una infracción, la simulación parece llevarla aparejada de plano.

A este respecto podemos citar algunas sentencias de los tribunales ordinarios.

En la sentencia de la Audiencia Nacional, de 16 de octubre de 2013 (rec. con. 1082/11), se afirma que *lo cierto es que, una vez que hemos llegado a la conclusión de que ha existido simulación y, por tanto, realizado una serie de operaciones con el fin de eludir sus responsabilidades fiscales, es inevitable concluir que su conducta fue culpable y voluntaria...*

La hilazón entre la simulación y la infracción, –en este caso de tipo penal–, se advierte en la sentencia del Juzgado Central de lo penal de la Audiencia Nacional, de 21/12/2010, en la que se enjuicia la adquisición de una participación interna en una operación intragrupo, de forma tal que se generó *un fondo de comercio por importe de... que era posible amortizar fiscalmente en un periodo de veinte años; también generó unos gastos financieros irreales justificados mediante préstamos sui generis de otras sociedades del grupo, cuyo objetivo único era la deducción fiscal... con igual sistema y finalidad... compró... este negocio simulado tuvo como objeto exclusivo provocar la improcedente deducción en el Impuesto sobre Sociedades de la amortización del fondo de comercio y de los gastos financieros ligados a esta operación... la operación respondía exclusivamente a la finalidad de generar en la entidad española ventajas fiscales ilícitas mediante la amortización fiscal del fondo de comercio y de los gastos financieros aparentemente ligados a esta operación. Además, sirvió para encubrir una retribución de capital, dejando de ingresar por esta causa el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes...*

La sentencia parcialmente transcrita aborda el caso conocido como “*gastos financieros*”, objeto de un largo conflicto jurídico entre las autoridades fiscales y un conjunto de sociedades, generalmente pertenecientes a grupos multinacionales, desencadenante de más de cuarenta regularizaciones fundamentadas, generalmente, en la apreciación de la existencia de fraude a la ley tributaria o de conflicto, para cuyo encauzamiento definitivo el Real Decreto-Ley 12/2012 añadió una nueva letra (h) al artículo 14.1 del TRLIS.

En la sentencia de la Audiencia Nacional, de 7 de febrero de 2013 (rec. cont. 172/10).7/02/2013, también concerniente al caso de “*gastos financieros*”, se aprecia la concurrencia de fraude a la ley tributaria ya que la *visión holística de todas estas operaciones abocan a la existencia de un mecanismo artificioso con una finalidad puramente fiscal sin que responda a unos criterios empresariales*, y más adelante remacha que *las operaciones económicas no tienen ningún sentido económico o empresarial sustancial para el Grupo fuera de las ventajas fiscales que se cuestionan, ni suponen ninguna nueva inversión real ni la ampliación a nuevos mercados, sino que se trata de transmisiones de participaciones de empresas del grupo realizadas entre empresas del grupo, un simple intercambio de participaciones dentro del Grupo, que solo significa un cambio de titularidad formal de las mismas, sin modificación en la situación de dominio, careciendo de una motivación distinta de la fiscal...*

La comparación de los argumentos de las dos sentencias, una de lo penal otra de lo contencioso, arroja luz sobre las dificultades inherentes a la distinción entre fraude de ley y simulación.

En cuanto a la jurisprudencia en el ámbito constitucional, la dificultad de distinguir entre simulación y fraude a la ley tributaria, y la importancia de tal distinción, se puso de relieve, con toda su crudeza, en la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo, de 2005, pronunciada en recurso de amparo. Los hechos pueden resumirse de la siguiente manera: el Juzgado de lo Penal nº 14, de Barcelona, dictó sentencia absolutoria por delito contra la Hacienda, porque los hechos no fueron demostrativos de culpabilidad, básicamente por no haber quedado probada la simulación negocial, pero la Audiencia de Barcelona, en apelación, dictó sentencia condenatoria, pues el negocio jurídico enjuiciado “...no tenía objetivos mercantiles ni empresariales sino que se produjo.... para eludir la cuota.... si bien no hubo negocio simulado... sino fraude de ley por aplicación de la normativa referente a la transparencia fiscal y de compensación de pérdidas en la base imponible del impuesto de sociedades.... la utilización de un fraude de ley tributario, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción definida en el tipo de defraudador, ya que supone una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debía haber declarado....”.

La sentencia condena penalmente, a través de la apreciación del fraude a la ley tributaria, cuando la ley General Tributaria de 1963, excluía la infracción administrativa.

La sentencia del Tribunal Constitucional, después de afirmar que la atipicidad administrativa no acarrea la penal, se adentra en el concepto de fraude a la ley tributaria, advirtiendo que “*no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el artículo 6.4 del Código civil... (y que) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho Penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que le son característicos.... (el fraude a la ley tributaria) persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no corresponde con su espíritu...*”, y es sobre la base de esta noción de fraude a la ley tributaria como la sentencia enjuicia si se ha producido una violación del principio constitucional de legalidad penal.

A tal efecto, recuerda la doctrina sentada en la sentencia 75/1984, la cual rechazó la construcción analógica de un tipo penal a través del fraude de ley, recalando que “.... *la utilización de la figura de fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne por si los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam partem prohibida por el art 25.1 CE....*”.

Toda vez que la simulación quedó descartada tanto en el Juzgado como en la Audiencia, y apreciado el fraude a la ley tributaria, el amparo por violación de la legalidad penal del artículo 25.1 de la Constitución parecía inexorable, primero, por razón de la función analógica que el Tribunal Constitucional anuda al fraude a la ley tributaria, segundo, por razón de la ausencia del “... *elemento subjetivo característico de toda defraudación... que si bien encaja perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompasa, sin embargo, con la figura del fraude a la ley tributaria como medio comisión del referido delito*”, y tercero porque “.... *si bien la atipicidad administrativa del fraude a la ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal...*”

La enseñanza que se desprende de la sentencia es doble. En primer lugar, la inexistencia de tipicidad en los casos de fraude de ley, y en segundo lugar, la decisiva importancia, a efectos fiscales, de la distinción entre fraude de la ley y simulación, distinción en la que no entró el Tribunal Constitucional pero que, considerando las sentencias que, a partir de 2000, venía dictando

la Audiencia Nacional, en el sentido de apreciar simulación sobre la base de la finalidad meramente fiscal del negocio, derivándose de ello una ventaja fiscal ilegítima, bien hubiera podido ser apreciada, resultando de ello, muy probablemente, la comisión de delito fiscal.

La sentencia 129/2008, de 27 de octubre, del Tribunal Constitucional, ante una demanda de amparo fundamentada en la doctrina vertida en la sentencia antedicha, respecto de una condena penal basada en la existencia de simulación, concluyó que: “... *Resulta a todas luces diferente el objeto de la presente Sentencia, que no es, debe recordarse de nuevo, el enjuiciamiento penal de unos hechos, sino la argumentación de unas resoluciones judiciales a las que se les reprocha la, por irrazonable, sorpresiva catalogación penal de una conducta como típica del delito de defraudación fiscal. Y claro es que la conclusión penal final de las mismas de que se ha producido una conducta defraudatoria en el sentido del art. 349 del Código penal anterior no se sustenta ya, como en el objeto de la STC 120/2005, en la simple consideración de que se ha realizado un negocio jurídico en fraude de ley, consideración que ahora expresamente se niega, sino en la apreciación de que la compraventa de acciones efectuada tiene componentes de simulación que hacen que la conducta de su promotor reúna todos los caracteres típicos del delito de defraudación tributaria...*”.

Véase, pues, la trascendencia de distinguir entre fraude a la ley tributaria o conflicto en aplicación de la norma tributaria y simulación.

La conjunción de la dificultad de distinguir, en la práctica, entre fraude a la ley tributaria o conflicto y simulación, con los efectos diametralmente opuestos de una y otra figura en el ámbito de las infracciones administrativas o penales, es verdaderamente preocupante, pues conductas que responden a un esquema común, que tienen la misma finalidad objetiva y que provocan el mismo daño recaudatorio, pueden deparar consecuencias sancionadoras totalmente dispares.

La situación actual ha llegado a tal punto que alguna posición minoritaria del Tribunal Supremo considera que, por la difícil delimitación con el conflicto en la aplicación de la norma, no pueden ser sancionados determinados supuestos calificados por la Administración tributaria como simulación relativa, al encajar más propiamente en el concepto de abuso de derecho del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, antes mencionado, y no existir una base legal clara y exenta de ambigüedad para sancionar. Así,

el voto particular de los Magistrados Huelin Martínez de Velasco y Montero Fernández, a la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2014 (rec.1881/2012):

"Llegados a este punto, la formulación general del sistema ideado por la Ley 58/2003, ante las dificultades prácticas que suelen presentarse por la complejidad de las operaciones, en las que además es necesario desvelar un elemento subjetivo imprescindible cual es la intención de los intervenientes cuyo denominador común es la simulación, aun cuando dogmáticamente las distintas figuras que tienen su encaje en los citados arts. 15 y 16 son reconocibles, las dificultades prácticas para afinar la calificación, en no pocas ocasiones, resultan insuperables, optándose, al igual que se hacía con la antigua normativa aplicable a estos supuestos, por identificar la conducta elusoria o evasoria y aplicar las consecuencias que a cada una reserva la ley. Ya este Tribunal se ha manifestado en ocasiones poniendo en evidencia las referidas dificultades, al considerar que el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y figuras afines, que pretenden la elusión de la aplicación de la norma fiscal mediante la creación de operaciones ficticias y que presentan una patología en la causa del negocio, con la simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales.

Conviene traer de nuevo los términos de la sentencia HALIFAX, " procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad", lo que nos lleva a considerar que los arts. 15 y 16 de la LGT presentan la suficiente ambigüedad como para excluir que pueda sancionarse la conducta que es objeto de análisis en el presente recurso. Así ateniéndonos al supuesto que analiza-

mos, nos encontramos con operaciones ficticias que a pesar de ello han tenido un normal desarrollo en el tráfico jurídico desde la perspectiva civil, mercantil y laboral, que presentan una patología en la causa del negocio pues la causa de las mismas no se corresponde con la verdadera voluntad de los intervenientes, lo que conlleva el establecimiento de la situación fiscal tratada de eludir, que la Sala de instancia ha definido como simulación relativa pero que ofrece serias dudas sobre si su correcto encuadramiento debió hacerse dentro del art. 16 de la LGT, –tal y como se nos ofrece en la normativa aplicable no aparece con la claridad que la ocasión demanda o que los supuestos de simulación relativa no tengan su acomodo en el art. 15 de la LGT– como se ha hecho por la Sala de instancia, como un caso de simulación de los contemplados en dicho precepto, o en el art. 15 de la LGT, como un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma, lo que nos lleva a cuestionar la claridad de esta regulación en determinados casos, como el que nos ocupa, y con ello aplicando la doctrina del caso HALIFAX excluir la sanción impuesta.”

Esta difícil distinción ha sido reconocida en la propia Memoria del Análisis Normativo del Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria, donde se indica que “*La falta de sanción y la confusión en cuanto a la delimitación entre esta figura y otras reguladas en la norma, esencialmente la simulación, invita a los contribuyentes a emplear fórmulas de elusión fiscal que caen en la letra de la previsión normativa del conflicto en la aplicación de la norma*”

3.2.3. Imprescriptibilidad de la potestad de comprobación de la Administración tributaria

Finalmente, hay que citar la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sentencias de 5 y 26 de febrero, rec.cas. 4075/2013 y 4072/2013; y 23 de marzo de 2015, rec.cas. 682/2014) donde, rectificando su propio criterio establecido en la Sentencia de 4 de julio de 2014 (caso Hewlett-Packard) se sostiene que la potestad de comprobación es autónoma de la potestad liquidatoria de la Administración tributaria y no está sujeta a plazo de prescripción.

De este modo se considera procedente la declaración de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en períodos prescritos, al entender que

la comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no está sometida a plazo de prescripción y ello por tratarse de una potestad de la Administración desgajada de la potestad para liquidar, regulada en un precepto propio (art. 115 de la LGT) y respecto de la cual la Ley nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo, resucitando una vieja polémica que parecía superada hasta fechas recientes.

Esta interpretación jurisprudencial no da relevancia al carácter instrumental de la potestad comprobadora respecto de la liquidadora y no considera que se produzca un ejercicio ilimitado y exorbitante de la comprobación, la cual no puede exceder del ámbito propio del procedimiento de inspección en que se desenvuelve, tal y como claramente se establece, entre otros, en el artículo 148 de la LGT, al establecer que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria *“en el periodo objeto de la comprobación”*. Así lo pone de relieve también el artículo 149.3 de la LGT cuando alude a la misma refiriéndose a la *“prescripción para comprobar e investigar el (...) tributo y periodo (...).”* Estas sentencias contienen el voto particular de D. Joaquín Huelin donde se cuestiona la compatibilidad del nuevo criterio judicial con la seguridad jurídica garantizada por el artículo 9.3 de la Constitución española de 1978.

Finalmente, el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria, actualmente en tramitación parlamentaria, ha respaldado expresamente el principio de imprescriptibilidad de la potestad de comprobación, con algunas matizaciones.

3.2.4. Mejora de la calidad tributaria

Finalmente, es lugar común considerar que la calidad tributaria en España podría mejorar, a través de sus diferentes manifestaciones.

Por un lado es deseable anticipar criterios administrativos y judiciales claros, estables y transparentes.

Por otro lado, los procesos de reforma fiscal podrían ser más inclusivos, meditados y abiertos. En este sentido, se advierte un déficit de memorias legislativas y materiales administrativos explicativos del alcance de las grandes y pequeñas reformas fiscales, todo lo cual coadyuva a un excesivo nivel de

controversias fiscales y cargas formales que deberían corregirse siguiendo los ejemplos proporcionados por los países que han desarrollado programas específicos para resolver esta problemática (Reino Unido y Australia).

3.3. LA EXPANSIÓN DE LA POTESTAD CALIFICATORIA EN EL MARCO DE LAS OPERACIONES VINCULADAS: DE LA VALORACIÓN A LA CORRECCIÓN

A la indiferenciación ya puesta de manifiesto hay que añadir la práctica administrativa, respaldada en sede judicial, de lo que parece ser una cláusula antiabuso adicional, en este caso, de carácter especial pero aplicable al conjunto de operaciones vinculadas transfronterizas y con basamento jurídico directo en los Convenios para evitar la Doble Imposición.

3.3.1. Normativa sobre operaciones vinculadas como normativa de valoración

Tradicionalmente se ha venido considerando que la normativa sobre operaciones vinculadas tenía una naturaleza meramente valorativa. Así, el art.16 del recientemente derogado Real Decreto Legislativo 4/2004, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), se ubicaba sistemáticamente en las Reglas de Valoración:

"1.- La Administración tributaria podrá valorar, dentro del periodo de prescripción, por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de 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."

Por ello, el denominado ajuste por operaciones vinculadas ha de respetar la naturaleza del negocio jurídico otorgándole las prestaciones propias del mercado. El art.16 TRLIS es así una norma de valoración no alternativa a los arts.13, 15 y 16 LGT antes expuestos. La existencia de vinculación entre las partes solo puede ser un indicio que necesariamente debe acompañarse de otros para poder recalificar un negocio jurídico, de manera que el art.16 TRLIS no legitima a la Inspección para presumir negocios jurídicos u operaciones (recalificando relaciones jurídicas) sino para determinar el valor de mercado [SAN 9-3-11, rc.111/08: cuenta corriente mercantil en préstamo; SAN 4-10-07, rec.181/04: posición deudora en préstamo].

Todo lo anterior ha llevado al Tribunal Supremo a declarar, en STS de 27 de mayo de 2014 (rec. cont. 8/09), que el ajuste secundario del art.16.8 TRLIS no es una norma antielusiva sino una norma de determinación de la cuantía de la base, que opera cuando la transferencia real de rentas es distinta de la aparentemente efectuada.

No obstante, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 145/2013, de 11 de julio, entendió que “*La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal, reformó el régimen de las operaciones vinculadas, dotando a esta regulación normativa –entre otros contenidos– de una serie de medidas antielusión, para impedir que las personas o entidades vinculadas fijen valores distintos de los que resultarían de realizarse las operaciones entre terceros independientes en un mercado de libre competencia.*”

3.3.2 Recalificación en el marco del modelo convenio OCDE

Al régimen doméstico anterior se ha superpuesto el artículo 9.1 Modelo Convenio, a cuyo tenor “*Cuando: (a) Una empresa de un Estado contratante participe, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado contratante, o (b) Unas mismas personas participen, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras unidas por condiciones, aceptadas o impuestas, que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que por una de las empresas habrían sido obtenidos de no existir estas condiciones, pero que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia*”

Comentando este precepto, las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE admiten dos circunstancias particulares en las que “excepcionalmente” puede desconocer la Administración tributaria “la estructura seguida por los contribuyentes en la realización de la operación vinculada”:

- a) Cuando la esencia económica de la operación difiere de la forma, la Administración tributaria recategorizará de acuerdo con la sustancia.
- b) Cuando los acuerdos, valorados globalmente, difieren de los que hubieran sido adoptados por empresas independientes que actúan

de un modo racional desde el punto de vista comercial y su reestructuración real impide que la Administración determine el precio de transferencia.

En la actualidad, en los trabajos efectuados en el marco de las acciones del Proyecto BEPS, se están desarrollando embriones de nuevas Directrices que abundan en la capacidad de la autoridad fiscal para proceder a recategorizar e incluso desconocer operaciones, como una tarea previa al estricto análisis de comparabilidad (así los Borradores de Debate tanto sobre Economía Digital como, especialmente, sobre Recategorización, Riesgos y Medidas especiales").

3.3.3. Recepción en España: denegación de los efectos fiscales de la operación por vulneración del principio de libre competencia (art.9 CDI)

Conforme al modelo OCDE, el art.9 de los Convenios para evitar la doble imposición recoge el principio de libre competencia y permite que la Administración tributaria realice los ajustes correspondientes en el caso de que se constate que las condiciones en que se han efectuado determinadas operaciones entre empresas asociadas difieren de las normales del mercado entre sociedades independientes.

Con base directa en este precepto, la Administración tributaria entiende que se pueden desconocer los efectos fiscales del negocio jurídico que, en sus términos y condiciones, no se hubiera realizado entre partes independientes. Para llegar a esa conclusión se utilizarán los métodos de valoración admitidos por el ordenamiento jurídico.

De esta forma, el ajuste secundario, inicialmente previsto para determinar la naturaleza de los excesos de tesorería que quedan en una de las partes, al afectar a la totalidad del negocio jurídico se convierte en la práctica en un instrumento de recalificación –redenominada con el anglicismo recategorización– del propio negocio jurídico.

Este criterio ha obtenido respaldo de los tribunales de justicia en los siguientes casos:

- a) Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2012, rec. cas. 3779/09, caso BICC (IS 97-00): La Inspección deniega la deducibilidad de intereses por préstamos obtenidos de tercero para adquisición intragrupo, a partir de un conjunto de indicios que permiten colegir que la operación no habría sido realizada entre partes inde-

pendientes sino que ha estado determinada por la vinculación entre las sociedades. El TS admite la aplicación directa del art.9 de los Convenios para evitar la doble imposición [su aplicación no se supedita a la calificación de la operación como “simulada” o “fraudulenta”] y reprocha la falta de prueba en el proceso.

- b) Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 2009, rec. 210/2006, LAFARGE (IS 00) [firme por inadmisión de la casación del Abogado del Estado] Se admite la aplicación directa del art.9 CDI con el Reino Unido pero se rechaza el término de comparabilidad utilizado por la Inspección para tratar de acreditar que en una compra de acciones intragrupo con pago aplazado, se habían generado unos gastos financieros superiores a los que hubiera generado la obtención de un crédito bancario en el mercado español.
- c) Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011, rec. 63/2008, MENARINI (IS 99-02) [firme tras STS 22-1-14 que no aborda esta problemática] Aplica el art.9 CDI Portugal a ventas entre vinculadas y permite prescindir de la realidad jurídica (contrato de servicios logísticos intragrupo) para realizar los ajustes correspondientes a efectos fiscales (en este caso, mayor margen).

En cualquier caso las normas y principios sobre precios de transferencia se centran en determinar si la operación se habría producido entre partes independientes, y de no ser así, se prescinde de la realidad jurídica.

- d) Finalmente, la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de diciembre de 2014, rec. 317/2011, *Peugeot Citroen Automóviles España* (Pcae) (IS 2001-2005).

Cuestión: PCAE incluyó en el coste de adquisición a una empresa del grupo francesa de la filial argentina el importe de diversos créditos adquiridos a compañías del grupo –que tenían frente a la filial argentina–, que PCAE entrega a la filial adquirida como “aporte irrevocable” a cuenta de ampliaciones de capital, que tuvieron lugar ulteriormente. Ello dio lugar a la dotación de la provisión por depreciación de acciones de la filial argentina que rechaza la Inspección en la parte correspondiente a estas dos ampliaciones al entender que el pago de PCAE a las cedentes constituye un “anticipo” que no se hubiera producido en el supuesto de sociedades independientes, dada la situación económica por la que atravesaba Argentina.

Consistió la controversia en que la Administración tributaria aplicó el art.9 CDI y la empresa sostuvo que se trataba de una cuestión de valoración. La posición de la Sala se contiene en el FJ 11º:

La Sala “comparte el criterio de la Inspección”: las cedentes ven anticipado el cobro de su crédito y la deudora cedida alivia su situación económica y financiera con el “aporte irrevocable”. PCAE “como consecuencia de estas operaciones, soporta el resultado contable de la depreciación de cartera (...) lo que acarrea una menor carga impositiva”.

“no es necesario acudir al mecanismo del fraude de ley, ni de la simulación, pues la Inspección no niega la existencia o realidad de las operaciones realizadas, sino que se limita a regularizar, desde el punto de vista fiscal, esas operaciones de forma global, en atención al resultado conseguido; lo que es conforme con lo establecido en el art.13 de la Ley General Tributaria [que reproduce]”.

En esta misma línea, y con la finalidad de permitir a la Administración tributaria determinar la realidad negocial que subyace en las operaciones llevadas a cabo por entidades mercantiles, las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE, en el Capítulo I, apartado ii), relativo a “Identificación de las operaciones realmente efectuadas” se indica: [reproduce 1.37 y 1.39].

Este reajuste negocial mediante la “recaracterización”, a los efectos fiscales analizados, no supone desconocer o inaplicar el art.9.1 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Argentina, pues la propia norma hace referencia a la posibilidad de incluir en los beneficios de las empresas los obtenidos como consecuencia de operaciones comerciales realizadas entre las empresas vinculadas en condiciones que difieran de las que se acordarían entre sociedades o empresas independientes [añadiendo la cita de la SAN 21-5-09 BICC para defender la aplicabilidad directa del art.9 CDI].

“La regularización practicada ha contemplado sinópticamente esas operaciones y que sirvió de apoyo a la entidad para dotar a la provisión de cartera pero de una manera, y valga la expresión, forzada o elaborada, con el fin de aplicar su deducibilidad fiscalmente.” No se discute el precio de la cesión de los créditos; “lo que se recalifica es la propia operación, en atención a las consecuencias o resultados que lleva aparejada”.

3.3.4. La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

La posición de la Administración tributaria parece verse reforzada en la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, pues su art.18, aunque sigue ubicado en el Capítulo sobre “Reglas de Valoración”, desborda en el apartado 10 claramente el contenido meramente valorativo de la “corrección”, preceptuando que:

“La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia.”

Ciertamente, la amplitud del neologismo “correcciones” a secas permite acoger un amplio elenco de supuestos, desde la tradicional corrección valorativa; a la recalificación; pasando por la pura y simple negación de efectos fiscales de los negocios jurídicos. Y se aleja del carácter “extraordinario” con que las Directrices de la OCDE contemplan la posible “recaracterización” de operaciones vinculadas.

No obstante, parece clara la necesidad de métodos de determinación de términos que se hubieran acordado entre partes independientes, superando los métodos de determinación de valor de mercado.

3.3.5. ¿Hacia la sustitución de la cláusula general antiabuso en operaciones vinculadas?

En la medida en que el método de determinación de términos de mercado atienda a la “sustancia económica” o a las “consecuencias o resultados” de la operación, se podrá ir confundiendo con la determinación de los “motivos económicos válidos” y se podría acabar erigiendo una figura jurídica sustitutiva de la cláusula general antiabuso, hasta el punto de hacer ésta inaplicable respecto de operaciones vinculadas.

Todo lo cual, sin ir acompañada de una clara delimitación de métodos de determinación de términos que se hubieran acordado entre partes independientes puede tener una incidencia negativa en la previsibilidad de las consecuencias jurídicas de determinados actos y negocios jurídicos.

3.4. DIFICULTADES DE GESTIÓN DE LOS RIESGOS FISCALES

Las circunstancias examinadas en la delimitación y aplicación de la cláusula general antielusión en España dificultan notablemente la gestión de los riesgos fiscales por parte de las compañías. Lo que tiene especial incidencia en el adecuado cumplimiento de recientes modificaciones legales atinentes a la gobernanza fiscal corporativa.

Así, la Ley de Sociedades de Capital (LSC), tras la reforma operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la LSC para la mejora del gobierno corporativo, incorpora una serie de reglas en materia de buena gobernanza fiscal que en último término exigen involucrar al Consejo de Administración en las decisiones fiscales de mayor relevancia para las sociedades cotizadas. Entre las principales medidas que recoge la LSC a este respecto cabría destacar la *"responsabilidad fiscal"* del Consejo de Administración de las sociedades cotizadas.

Así, se establece la facultad indelegable del Consejo de Administración, relativa a la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, el diseño de la estrategia fiscal de la sociedad, y la aprobación de aquellas inversiones y operaciones que por su elevada cuantía o especiales características presenten un especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la Junta General, así como las inversiones en sociedades situadas en territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.

Igualmente, la reforma incorpora la función de supervisión de riesgos fiscales de la Comisión de Auditoría.

La LSC establece que la Comisión de Auditoría debe supervisar el sistema de control de los riesgos fiscales de la entidad, al que deberá hacerse referencia en el informe anual de gobierno corporativo que deben elaborar y hacer público las sociedades cotizadas.

Esta Comisión también debe informar, con carácter previo, al Consejo de Administración sobre la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como sobre las operaciones con partes vinculadas.

La atribución de responsabilidad fiscal al Consejo de Administración conlleva la adopción al máximo nivel corporativo de las decisiones más rele-

vantes de carácter fiscal, incluyendo las operaciones de planificación fiscal. La concreta configuración del presupuesto de hecho de la cláusula general antiabuso, así como en el establecimiento de las consecuencias jurídicas aparejadas a su incumplimiento, incide lógicamente en la mayor o menor dificultad para calibrar los riesgos fiscales asociados a una determinada operación o decisión.

3.5. POSIBLES PROPUESTAS PARA MEJORAR LA SEGURIDAD JURÍDICA

A la vista de la actual configuración y aplicación en España de la cláusula general antiabuso, se han formulado algunas propuestas alternativas de mejora que se exponen a continuación.

3.5.1. Adecuada delimitación de supuestos de hecho y consecuencias legales

La concurrencia de las distintas vías de rectificación previstas en la legislación española (calificación; simulación; conflicto en la aplicación de la norma) se puede justificar desde un punto de vista teórico en que cada una de ellas responde a un problema diferente.

a) Delimitación del supuesto de hecho.

Por ello, en aras de una mayor seguridad jurídica, el cambio normativo en esta materia puede encaminarse a establecer los criterios de prelación entre las diferentes vías de calificación y precisar los contornos de cada una de ellas, en función del principio de especialidad:

1. La calificación de los negocios jurídicos en los que concurren sola y exclusivamente los presupuestos establecidos en la norma antiabuso (p. ej., del vigente art. 15 LGT) debería ser abordada mediante la aplicación de esa norma, aunque pueda entenderse (siguiendo con el ejemplo del art. 15 de la LGT) que la notoria artificiosidad altera la verdadera naturaleza jurídica del negocio (esto es, aunque de no existir la norma antiabuso el negocio pudiera ser rectificado apelando a las facultades generales en materia de calificación);
2. la rectificación de los negocios jurídicos por la vía del artículo 13 de la LGT/2003 debería quedar limitada a los casos de discordancia entre el *nomen iuris* elegido por las partes y la naturaleza jurídica que resulta de los términos y condiciones de lo acordado en

- cuanto verdaderamente querido por las partes –aunque las razones por las que se quieran sean fiscales–;
3. la rectificación de los negocios jurídicos por la vía del artículo 16 de la LGT/2003 debe exigir un requisito distinto a la mera existencia de notoria artificiosidad y falta de efectos jurídicos y económicos relevantes, por un lado, y a la mera discrepancia entre el *nomen iuris* otorgado por las partes y la naturaleza jurídica del negocio realizado, por otro lado. En este sentido, sería conveniente que se definieran los presupuestos que integran el concepto referido como simulación en la LGT, al igual que el artículo 15 de la LGT/2003 ha venido a definir los presupuestos que integran el concepto antes referido como fraude de ley en el antiguo artículo 24 de la LGT/1963.

b) Concreción de las consecuencias jurídicas.

Junto con la adecuada delimitación de los supuestos de hecho es preciso concretar con precisión las consecuencias legales anudadas a cada uno de ellos.

Así, cuando la norma antiabuso incluye en su presupuesto aplicativo la artificiosidad de la forma jurídica utilizada, pueden limitarse los efectos de la aplicación de esa norma antiabuso a denegar las ventajas fiscales obtenidas precisamente mediante el artificio. En este sentido, si en la jurisprudencia del Tribunal Supremo se concibe la artificiosidad como una desproporción o falta de sintonía entre el medio jurídico utilizado y los fines económicos o jurídicos (no fiscales) perseguidos, también es común la exigencia de un nexo causal entre la artificiosidad de la forma elegida y la ventaja fiscal que se entiende abusiva o, justamente, artificiosamente obtenida. Ese nexo causal se manifiesta en la utilización de preposiciones o locuciones preposicionales como “*mediante*”, “*para*”, “*por medio de*”, “*como consecuencia de*”, “*a través de*”.

De esta forma, se califica como fraude de ley:

“... *el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido...*” (STS de 20 de octubre de 2008 (rec. cas. 2825/06));

“... *obtener ventajas económicas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes...*” (STS de 21 de marzo de 2005 (rec.cas. 3451/00));

cualquier supuesto en el que “*como consecuencia de la «artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada» se haya producido una tributación inferior a la debida*” (STS 29 de abril de 2010, rec.cas. 100/05);

“*el empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario*” (SSTS de 25 de febrero de 2010, rec.cas. 4820/06, 25 de marzo de 2010 –rec. nº 2559/2006– y 7 de octubre de 2010, rec.cas. 421/08);

“*buscar un artificio para dejar la mayor parte del terreno sobre el que se edificara, sin frente a la calle que, por su categoría, suponía un valor superior a efectos del arbitrio de plusvalía [esto es, una ventaja fiscal]*” (STS de 11 de julio de 2003, rec.cas. 9697/98);

“*conseguir un beneficio fiscal, que no se habría producido de no efectuar la rocambolesca y meditada forma de conseguir una disminución patrimonial que no se genera, sino a través de la conjunción de dos normas*” (STS de 28 de junio de 2006, rec.cas. 5342/01).

En la aplicación de una norma antiabuso que se construya alrededor del concepto de artificiosidad (como es el vigente artículo 15 LGT/2003 o el anterior artículo 24 LGT/1963), la aplicación de la norma antiabuso debería quedar circunscrita a todas las ventajas que se entienden artificiosamente obtenidas.

Cuando la norma antiabuso introduce un umbral de legitimidad de las operaciones realizadas por el obligado tributario (p. ej. que alteren la posición económico-financiera del obligado tributario –¿qué tengan sustancia económica?–) cabe plantear que las operaciones que no superen ese umbral de legitimidad no desplieguen ningún efecto fiscal. En este caso, también habría que aclarar si los efectos fiscales que se le van a denegar a esas operaciones o negocios jurídicos son solo los positivos o ventajosos para el obligado tributario o también los negativos.

3.5.2. Posible unificación de la cláusula general antiabuso

Esta solución, como una alternativa de *lege ferenda* puede encontrar respaldo en algunas consideraciones de la doctrina que ha estudiado la materia.

La importancia de diseñar correctamente una norma antiabuso es apuntada por Falcón y Tella, para quien se trata, en definitiva, de averiguar el sentido y finalidad de cada norma concreta partiendo de su tenor literal y de los criterios del art 3.1 CC... lo que no cabe es una interpretación basada en la

sustancia económica que, entendida así, se convierte en puro voluntarismo. La finalidad de una norma antiabuso es restaurar la aplicación de la norma eludida. Mas, para que exista elusión, debe mediar abuso, pues la simple economía de opción no es antijurídica. Numerosas sentencias de los tribunales han intentado perfilar la frontera entre la economía de opción y el abuso.

La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011 rec. cas. 4699/2006 establece que *"la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto, teniendo en cuenta que el criterio de la interpretación teleológica debe prevalecer frente a la interpretación estrictamente literal"*.

"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. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios". "En los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado".

El abuso, en efecto, se caracteriza por violentar el espíritu y finalidad de las normas fiscales, tanto de las que han sido eludidas como de aquellas otras en las que se ha buscado amparo, mediante la utilización de un negocio o conjunto de negocios jurídicos que no tienen más finalidad que la consecución de una ventaja fiscal. Normalmente un negocio o negocios jurídicos así concebidos carecerán de sustancia económica y serán puro artificio, pero lo relevante es la contravención del espíritu y finalidad de las referidas normas fiscales.

La pura motivación fiscal no determina, por sí sola, abuso, como tampoco la carencia de una motivación económica. Lo relevante es la burla del espíritu y finalidad y de las normas fiscales. La pura motivación fiscal o la ausencia de un fundamento económico no necesariamente determinan el

abuso, por más que, habitualmente, las dos circunstancias se presentarán allá donde sí haya abuso.

La literatura del artículo 15 de la LGT hace hincapié en la artificiosidad y la ausencia de sustancia económica y, tal vez, descuide apuntalar la vulneración del espíritu y finalidad de la norma, por más que, indudablemente, tal vulneración se halle presente en aquélla. Tampoco en la literatura del artículo 16 de la LGT hay una referencia al espíritu y finalidad de la norma, pero es claro que el efecto del abuso cometido a través de la simulación lo violentará.

La sentencia del Tribunal Supremo parcialmente transcrita, por el contrario, destaca que el abuso implica una violación del espíritu y finalidad de las normas, como también lo hacen, según recuerda Falcón y Tella, las norma antiabuso británica y norteamericana.

Para constatar la contravención del espíritu y finalidad de las normas fiscales afectadas será muy relevante un análisis detallado de los principios en los que las mismas están basadas. Precisamente, la inconsistencia de estos principios, o la deficiente redacción de las normas en relación con los mismos, alienta las conductas infractoras. No obstante lo cual el abuso debe asentarse en dicha contravención y su combate debe plantearse no solo en sede legislativa sino también aplicativa.

En este punto conviene recordar que en los supuestos considerados, desde las instancias administrativas, como abuso masificado, se combinaron la respuesta administrativa, con el correspondiente control judicial, y la legislativa. Así sucedió en los casos de “*los derechos de suscripción preferente con valor negativo de adquisición*”, “*las primas únicas*”, “*el lease-back con precio de venta ficticio*”, “*los repos*”, “*los gastos financieros asociados a instrumentos de patrimonio*”, y “*los bonos austriacos*”, entre otros.

La esencia de la neutralización del abuso descansa en la adecuada apreciación de los hechos, la certera calificación de los negocios jurídicos y, en fin, en la correcta interpretación de las normas tributarias, en atención a su espíritu y finalidad, y de aquí que Zornoza y Ruiz Almendral afirmen que un correcto entendimiento de los criterios de interpretación y calificación previstos en la LGT permitiría hacer frente a la mayor parte de las conductas de elusión fiscal...(La aplicación de las normas tributarias. Tratado sobre la Ley General Tributaria) y, en el mismo sentido, Palao reseña que el problema de

la elusión es una cuestión de calificación de los actos o negocios jurídicos que constituyen los hechos imponibles... por tanto es un problema de interpretación (La justicia en el diseño y aplicación de los tributos. Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal, capítulo 1).

En consecuencia, bajo la consideración precedente, tanto el artículo 15 como el 16 de la LGT, no constituirían otra cosa que mandatos a la Administración tributaria para que, en su función de aplicar las normas tributarias, desvèle las conductas abusivas y produzca la pertinente declaración del contenido correcto de la obligación tributaria, a través del correspondiente acto de liquidación.

De acuerdo con todo lo anterior, una opción válida de política fiscal consistiría en unificar la norma antiabuso, mediante la refundición de aquellos dos preceptos o, más sencillamente, mediante la supresión del artículo 16 pues, en rigor, la simulación podría quedar embebida en la apelación que el artículo 15 realiza a los actos o negocios... notoriamente artificiosos o impropios por más que, bajo esa literatura, también se cobijen actos o negocios no simulados y, en todo caso, cuando la simulación se presente será un ingrediente más de la conducta abusiva.

Es claro que la supresión del artículo 16 resolvería de raíz el problema de la espinosa diferenciación entre el conflicto y la simulación, y también que superaría los efectos patológicos que para la seguridad jurídica y la equidad acaso se pudieran producir. Al tiempo, disiparía el reproche, bastante generalizado en una parte de la doctrina, aunque discutible en términos puramente estadísticos referidos a la década de vigencia de la actual Ley General Tributaria, de que la Administración tributaria se inclina por la simulación para huir del expediente declarativo de la existencia del fraude de ley o conflicto. Y también ahuyentaría el reproche inverso, contenido en la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2012 antes citada.

3.6. LA CUESTIÓN DE LA SANCIONABILIDAD EN CASO DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

La Ley General Tributaria de 1963 no contemplaba la sancionabilidad de las conductas realizadas en fraude de Ley tributaria. El Anteproyecto de la vigente Ley General Tributaria propuso una infracción “cuando las circuns-

tancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de una maquinación realizada con ánimo defraudatorio" que, finalmente, no prosperó debido, básicamente, a la oposición del Dictamen del Consejo de Estado. Esa oposición derivaba, esencialmente, de la propia redacción del artículo 15, excesivamente construida en base a conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso...lo que resulta evidentemente contrario al principio de seguridad jurídica... el artículo 15 podría dar lugar a calificar como abuso cualquier economía de opción... esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de la lex certa que derivan del artículo 25.1 CE...

La distorsión e indiferenciación provocada, en parte, por la falta de sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma podría paliarse, siquiera parcialmente, con la previsión de una sanción, de modo similar a la regla general existente en derecho comparado.

La oposición más radical a la configuración de una infracción tributaria en relación con las regularizaciones basadas en el fraude a la ley tributaria o conflicto deriva de la consideración de que las mismas implican una aplicación analógica de la norma tributaria, en el sentido de la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005.

La doctrina en este punto está dividida.

Falcón y Tella entiende que el *mecanismo del fraude a la ley tributaria no constituye un medio de reaccionar frente a hechos ilícitos, a diferencia del fraude a la ley civil, sino de un mecanismo de aplicación del tributo por analogía...* (El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción: su radical diferencia con los supuestos previstos en el art 6.4 CC, Revista Quincenal Fiscal número 17/1995).

En la misma línea, Simón Acosta, comentando el artículo 15 de la vigente Ley General Tributaria, observa que *es necesario embristar y poner límites a la potestad de extender analógicamente la norma tributaria... se podrán crear hechos imponibles por la Administración o el juez, pero dentro de límites que salvaguarden la seguridad jurídica de los ciudadanos...* (Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón).

En esta corriente de pensamiento, García Novoa proclama *la atipicidad sustancial de las conductas elusorias que no conlleven ocultación ni simulación...*

(La imposibilidad de sancionar penalmente las conductas en fraude a la ley tributaria. La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo, Revista Técnica tributaria 70/2005).

Lo propio hace Rosembuj, comentando el abuso del Derecho en la obra de Hensel, para quien *la elusión está en neta oposición con el negocio simulado y con el negocio jurídico disimulado. La intención de evitar el impuesto en los casos genuinos de elusión habla a favor de la seriedad del negocio elusivo, éste y no el negocio normal puesto por el legislador como presupuesto de hecho es el que quieren las partes. La elusión fiscal no es lícita en el sentido que aquel que realiza negocios elusivos choca con una prohibición de la ley; únicamente se rechaza el efecto jurídico prefijado, o sea, la exención o la reducción del impuesto en relación a la vía normal. En general, las normas para combatir la elusión no tienen sanciones penales. La ausencia de pena es justa siempre que el que elude ponga abiertamente en conocimiento de la Administración el negocio a juzgar...* (El fraude a la ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario, capítulo 6).

Las opiniones doctrinales espigadas probablemente reflejen un punto de vista bastante extendido.

Calvo Ortega indica que *la no imposición de sanciones ha sido siempre vista como lógica dada la no comisión de un ilícito por el contribuyente que actúa dentro de su esfera de libertad jurídica...* pero añade que habría que considerar *si determinados negocios abusivos no implican una trasgresión de principios jurídicos concretos, lo que les convertiría en ilícitos... si bien siempre sería necesaria la tipificación estricta...* (La Nueva Ley General Tributaria, capítulo 1). Es importante destacar el matiz introducido por este autor concerniente a la transgresión de principios jurídicos, pues abre una puerta a la pertinencia de la sanción.

También matiza Espejo cuando, tras advertir que el freno a la sanción reside en la analogía, añade que *lo que no está nada claro es que este sea el caso de todas las prácticas elusivas ni de todos los casos susceptibles de ser tratados como fraude de ley o como conflicto en la aplicación de la norma...* y concluye, tras haber antes defendido que *la norma jurídica y su correcta aplicación a los hechos, son el elemento fundamental para poner freno a las prácticas elusivas...* que... en la medida en que la decisión interpretativa se considere más débil en cuanto se sitúe en un contexto de in-

seguridad jurídica y/o se acerque o penetre en la integración analógica se hablará de simple elusión o fraude a la ley no sancionable... (Nuevas tendencias en la aplicación de las cláusulas antielusión, "Estudios jurídicos en memoria de César Albiñana García Quintana", 2008).

La tesis de la analogía ha sido combatida enérgicamente por Ruiz Almendral y Seitz, para quienes *el razonamiento empleado en la corrección del fraude de ley no coincide con la analogía como procedimiento de integración normativa, fundamentalmente porque la norma no se aplica a un supuesto no previsto por ella pero que ha sido distorsionado por las partes. El mecanismo empleado implica la calificación del supuesto y la adecuada interpretación de las normas en liza, de acuerdo con los criterios clásicos, donde cobrará especial relevancia el de los fines... Todavía más, Ruiz Almendral rechaza la prohibición de la analogía en el Derecho tributario, pues las normas tributarias no pueden encuadrarse en ninguno de los supuestos clásicos de prohibición de la analogía, pues no son normas penales, excepcionales ni restrictivas de derechos y, en segundo, que tampoco tal prohibición puede derivar del principio de reserva de ley...* (El fraude a la ley tributaria a examen, Editorial Aranzadi 2006).

Años antes, Palao había advertido que *el problema fundamental que plantea la aplicación de la prohibición de analogía es que, contra lo que pensaba la doctrina tradicional, no existe una diferencia material entre analogía e interpretación...* (Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias; Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM, nº1, 1997).

Sea como fuere, lo cierto es que la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, anteriormente citada parece que ha venido a dar la razón a esta línea de pensamiento.

Sin embargo, no han faltado autores partidarios de la sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma (Herrero de Egaña), y desde luego la citada STC 120/2005 admite una lectura alternativa. Así, lo que la sentencia rechaza es la punición en base a la subsunción de hechos en un tipo infractor por medio de la analogía ¿Qué pensar cuando del expediente de conflicto se aprecia con claridad meridiana que no se ha regularizado en base a la analogía? Pues, probablemente, que no existe ningún inconveniente constitucional para sancionar.

En este contexto, debe ponerse de relieve que, aun cuando la doctrina y los tribunales han tendido a ver en el artículo 15 de la vigente Ley General

Tributaria una continuación del artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, es lo cierto que existen ciertas diferencias, en particular en lo que concierne a la relación con la analogía de las dos cláusulas antiabuso.

La propia literalidad del artículo 24 daba pie a entender el expediente de fraude de ley (apartado 2) como una excepción a la regla general de prohibición de la analogía (apartado 1). Así, el expediente de fraude de ley tendría por finalidad incluir en el hecho imponible hechos ajenos al mismo *siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible*, permitiendo así la analogía. La literalidad del artículo 15 ha roto la ligazón de la norma antiabuso con la aplicación analógica. Ahora se pone el acento en lo artificioso de los negocios jurídicos empleados, la carencia de efectos económicos de los mismos, de manera tal que solamente se explican por su finalidad de obtener un *ahorro fiscal*. Así lo han visto Zornoza y Ruiz Almendral, para quienes *la norma antielusión contenida en el art 15 LGT se sitúa sistemáticamente en un lugar semejante al de sus predecesores, aunque ha quedado claramente desvinculada de la prohibición de analogía, lo que seguramente tendrá algún significado en lo relativo al debate sobre la naturaleza de la solución legal de que se trata..., e insisten en que no parece sencillo defender la naturaleza analógica de la solución prevista para los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma...* (La aplicación de las normas tributarias. Tratado sobre la Ley General Tributaria).

El artículo 15 de la vigente Ley General Tributaria, aun cuando en algunos casos pueda deparar una suerte de aplicación analógica, en los más restaurará la aplicación de la norma conculcada con el fundamento de la ilicitud de la causa del negocio jurídico utilizado pues, en efecto, el resultado práctico consistente en contrariar la correcta aplicación de las normas que configuran la obligación tributaria, no ya de manera frontal sino oblicua, pero en claro demérito del espíritu y finalidad de las mismas, acarrea aquella ilicitud.

Si enfocamos el supuesto más relevante de fraude a la ley tributaria o conflicto que actualmente se debate ante los tribunales, esto es, el conocido como “gastos financieros” podremos constatar que las sentencias hasta el momento recaídas no han esbozado un razonamiento de analogía, sino que, sobre la base de los hechos en presencia, han rechazado la deducción de los intereses porque la operación de adquisición de acciones intragrupo carecía de sustancia patrimonial, era artificiosa, y tenía una finalidad puramente fiscal. No se halla en este supuesto el razonamiento propio de la integración analógica, esto es, en palabras de Díaz-Picazo *aplicar al hecho no regulado normativamente la norma establecida para*

el hecho análogo o similar (Sistema de Derecho Civil), sino, simplemente, la depuración del resultado contable, en cuanto antecedente de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de un gasto creado mediante una operación que no tiene otro objetivo que la vulneración de la norma fiscal.

Desde esta perspectiva, la doctrina constitucional se respeta con tal que, bajo ningún concepto, ante cada hecho concreto, se produzca una aplicación de la norma tributaria por analogía, lo cual, como es sabido, a mayor abundamiento, no puede acontecer en el ámbito del hecho imponible ni en el de las exenciones o bonificaciones.

Salvado el escollo de la analogía, la cuestión ha de contemplarse desde la perspectiva de la eficaz y correcta aplicación del sistema tributario, en aras del interés general, y al servicio del principio de capacidad económica.

En este sentido la Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Proyecto de Ley de reforma de la Ley General Tributaria, actualmente en tramitación parlamentaria, considera conveniente permitir la imposición de sanciones como consecuencia de los actos o negocios constitutivos del conflicto pues entiende que los mismos “pueden realizarse con ánimo defraudatorio” y “La falta de sanción y la confusión en cuanto a la delimitación entre esta figura y otras reguladas en la norma, esencialmente la simulación, invita a los contribuyentes a emplear fórmulas de elusión fiscal que caen en la letra de la previsión normativa del conflicto en la aplicación de la norma”.

3.7. MEJORA DE LA SEGURIDAD JURÍDICA Y CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

3.7.1. La declaración previa de operaciones posiblemente elusivas

El problema de la elusión fiscal se ha planteado tradicionalmente como un aspecto de la calificación de los actos o negocios realizados por los operadores jurídicos con vistas a la aplicación de las normas tributarias, es decir, de su posible carácter de hechos imponibles (de la realidad). Al calificar dichos actos o negocios la Administración tributaria puede argüir que constituyen elusión fiscal; se trata, por tanto, de una actuación posterior a la

realización de las operaciones, que en la mayoría de los casos originará un conflicto con el contribuyente.

Sin embargo, desde hace no muchos años ha surgido un enfoque nuevo del problema de la elusión fiscal, que consiste en esencia en que la lucha contra ella se lleva a un momento anterior a la realización de las operaciones. Este nuevo planteamiento consiste en poner en conocimiento de la Administración Tributaria (AT) operaciones que posiblemente constituyan elusión fiscal antes de que se lleven a cabo.

Esta idea no es totalmente nueva, puesto que está presente fundamentalmente en la figura de las consultas a la Administración denominadas en el ámbito internacional con el término inglés “*advance rulings*”; pero en su versión moderna muestra algunas características diferenciales. La más importante es que en algunos casos la comunicación a la Administración es obligatoria, lo que distingue radicalmente a estos nuevos instrumentos de las consultas tradicionales. Pero incluso cuando la comunicación es voluntaria el nuevo planteamiento se inserta en el marco más amplio de una relación con la AT basada en la confianza recíproca y calificada por ello de “*cooperativa*”.

Este nuevo enfoque del problema de la elusión fiscal beneficia en primer lugar a la AT, a la que interesa conocer lo antes posible las operaciones potencialmente constitutivas de elusión. Este interés predomina obviamente en las figuras de comunicación obligatoria, pero está presente también en cierto grado en las de comunicación voluntaria. El nuevo planteamiento se relaciona, por otra parte, con algunas estrategias de gestión tributaria surgidas en tiempos recientes en el ámbito internacional e impulsadas sobre todo por la OCDE. La primera de ellas es el aludido desarrollo de unas relaciones cooperativas entre la AT y determinados contribuyentes, que ha sido objeto de dos informes de dicha organización. El primero, de 2008, titulado “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”, examina el papel que desempeñan en la “planificación fiscal agresiva” (PFA) las tres partes que intervienen en las relaciones fiscales: AT, contribuyente y los que denomina “intermediarios fiscales”, categoría en la que incluye a los asesores fiscales y a los bancos y otras instituciones financieras.

El informe citado afirma que las Administraciones Tributarias (AATT) han abordado tradicionalmente el problema de la PFA desde el lado de la demanda (contribuyente) y sugiere que se preste mayor atención al lado de la oferta, representado en su opinión básicamente por los “intermediarios fis-

cales” y, entre las medidas encaminadas a reducir el riesgo de PFA derivado de su actividad, apunta (pág. 19) la declaración previa (advance disclosure) de determinadas operaciones, mencionando en este sentido los regímenes existentes en Canadá, África del Sur, el Reino Unido y los Estados Unidos. Propone, por otra parte, la adopción por las AATT de técnicas de control de los riesgos fiscales y subraya la necesidad de información que esto exige. A este respecto, menciona (pág. 29) como una de las fuentes de información el papel de los “*rulings*”, de los que afirma que ayudan a las AATT a conocer las operaciones en sus estadios más tempranos, lo que les permite abordar prontamente los problemas técnicos y de política fiscal; ello, dice, es especialmente cierto en los países en los que la AT está dispuesta a resolver anticipadamente sobre operaciones que considera PFA.

Por último, el informe recomienda establecer una “relación intensificada” (enhanced relationship) con los contribuyentes, basada en la confianza recíproca, comenzando por grandes corporaciones y los asesores fiscales. Por parte del contribuyente dicha relación exigiría “manifestación” (disclosure) y “transparencia” (págs. 41 y sigs.). La primera, dice el informe, va más allá de la información que los contribuyentes están obligados a proporcionar y comprende “cualquier información necesaria para que la AT lleve a cabo una evaluación del riesgo plenamente informada. Esto incluye cualquier operación o posición en la que exista un grado considerable de incertidumbre fiscal o impredecibilidad o en la que la AT ha indicado públicamente que la cuestión es objeto de especial preocupación desde el punto de vista de la política fiscal y, por tanto, será examinada”.

El informe de 2008 tuvo una continuación en otro de 2013 titulado “Cooperative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Cooperative Compliance”. El término “cumplimiento cooperativo” pretende resaltar que las nuevas formas de relación con los contribuyentes tienen por finalidad favorecer el cumplimiento de las normas y la gestión de riesgos fiscales por la AT y disipar ciertos recebos de que implicasen un trato de favor hacia grandes empresas. El informe expone el desarrollo que estas estrategias han tenido desde el informe anterior y recoge su aplicación por 24 países, entre los que se encuentra España con el Foro de Grandes Empresas. Señala también algunas características comunes a todos los regímenes de “cumplimiento cooperativo” y otras que los diferencian. Entre las primeras afirma que todos ellos se pueden describir como “transparencia a cambio de seguridad” (transparency in exchange for certainty) y hace hincapié en su in-

serción en la estrategia general de las AATT de cumplimiento de las obligaciones tributarias y de gestión de riesgos. Las diferencias se refieren, entre otros, a los siguientes aspectos:

- a) La manera de formalizar el régimen, mediante normas legales o por acuerdos con los contribuyentes. Entre los del segundo tipo, que es el más usual, menciona el Foro de Grandes Empresas.
- b) El hecho de que esté abierto a todos los contribuyentes o restringido a grandes corporaciones. Esta segunda es la opción generalmente preferida, con la única excepción de Holanda.
- c) La forma de acceso, mediante solicitud o invitación.
- d) Las condiciones de participación: algunos países excluyen la participación de contribuyentes de alto riesgo, que es probable que mantengan una posición fiscal no revelada y conflictiva.
- e) Finalmente, si la manifestación de datos fiscales (disclosure) es o no obligatoria. El informe indica que algunos países han aprobado normas con la finalidad principal o única de que se pongan en conocimiento de la AT determinados esquemas de refugio fiscal (tax shelter) o elusión (tax avoidance) previamente al procedimiento de declaración tributaria, si bien estas normas se aplican a todos los contribuyentes independientemente de que formen parte o no de programas de cumplimiento cooperativo. En este sentido menciona los regímenes de este tipo existentes en Canadá, Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda y Australia.

Como hemos visto, el fomento por parte de la OCDE de una relación cooperativa con la AT, con la consiguiente intensificación y mejora de la comunicación de información, se puso desde el primer momento en relación con la PFA. En efecto, en febrero de 2011 la OCDE publicó un informe titulado “Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure”, en el que se hace referencia a distintas técnicas de comunicación de información a la AT: declaración previa obligatoria de construcciones elusivas (tax shelter or tax avoidance schemes), obligaciones adicionales de información, cuestionarios dirigidos a determinados grupos de contribuyentes, programas de cumplimiento cooperativo, consultas o “*rulings*” y reducción de sanciones a cambio de comunicación voluntaria de información. Esta última figura presupone que la elusión es objeto de sanción.

El informe señala las diferencias entre estas distintas figuras y hace una evaluación general positiva de la experiencia de su utilización por algunos países. Entre sus conclusiones afirma que las inspecciones (*tax audits*) tradicionales por sí solas puede que no sean una manera eficaz de obtener una información tempestiva, orientada y amplia sobre esquemas de PFA, y sostiene que las iniciativas de comunicación pueden ayudar a reducir la distancia entre la creación y promoción de dichos esquemas y su identificación por las AATT; observa, en particular, que normas sobre declaración obligatoria previa han demostrado ser muy eficaces para proporcionar esa información, permitiendo la adopción oportuna de medidas de política fiscal y de cumplimiento.

La relación de la declaración previa de operaciones potencialmente elusivas con la PFA es objeto también de atención especial en el programa BEPS de la OCDE, impulsado por el G-20. La “Acción 12” del “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting” (2013) se enuncia como “exigir a los contribuyentes que comuniquen sus operaciones de planificación fiscal agresiva” y se formula en los siguientes términos:

“Elaborar recomendaciones relativas a la redacción de normas de declaración obligatoria de operaciones, figuras o estructuras agresivas o abusivas, tomando en consideración los costes administrativos para las Administraciones fiscales y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que posee tales normas. El trabajo utilizará un diseño modular que logre la mayor coherencia pero que permita tener en cuenta las especiales necesidades y riesgos propios de cada país. Serán objeto de especial atención los esquemas fiscales internacionales, respecto de los cuales el trabajo examinará la posibilidad de utilizar una definición amplia de “beneficio fiscal” a fin de captar tales operaciones. El trabajo se coordinará con el relativo al cumplimiento cooperativo. Comprenderá también la elaboración y puesta en práctica de modelos intensificados de participación de las Administraciones tributarias en la información sobre esquemas fiscales internacionales.”

La Acción 12 del programa BEPS está previsto que culmine en septiembre de 2015 con la formulación de recomendaciones para la adopción de normas nacionales. El pasado 31 de marzo se ha publicado un borrador muy preliminar, que básicamente recopila los elementos estructurales de los principales modelos que ofrece el Derecho Comparado (Estados Unidos, Reino Unido, Irlanda, Portugal, Canadá) y establece una serie de recomendacio-

nes muy abiertas sobre una posible configuración estandarizada de un modelo global a implementar. Los modelos sobre los que parece pivotar la posición principal OCDE son los de máximos, esto es, el de Reino Unido y el de Estados Unidos, que tienen amplio alcance objetivo (tipo de esquemas/transacciones reportables), subjetivo (obligados a reportar: promoter/ tax payer) y son compatibles con la imposición de sanciones (a pesar del reporting) e incluso con el principio de autoincriminación, lo cual es discutible. Resulta llamativa la esquiva posición adoptada a efectos de fijar un umbral de reporting cuantitativo (*de minimis test*) o cualitativo (*tax saving main purpose test*), lo cual permite la aplicación de este mecanismo de forma solapada a una GAAR, aunque lo normal es que incluso vayan más allá. También se apunta que la función que desempeñan estos mecanismos al servicio de la gestión de riesgos fiscales y como inhibidor de la comercialización y uso de productos de ahorro fiscal robustece los programas de cumplimiento cooperativo, al reducir la oferta de tales productos y hacer menos atractivo para el consumidor/contribuyente su empleo a la hora de adoptar posiciones fiscales. Así las cosas, aunque se trata de un documento de consulta muy preliminar, todo apunta a que la OCDE persigue implementar un modelo de máximos, lo cual posee importantes implicaciones para la práctica fiscal que deben ser tenidas en cuenta a la hora de diseñar el “sistema” y a efectos de definir los estándares de práctica de los intermediarios fiscales (un análisis más detallado del Borrador se incluye en el Anexo)³.

Finalmente, es de señalar también que existe una relación entre la comunicación preventiva de información en general y los llamados “métodos alternativos de resolución de conflictos”, aunque sea indirecta, en la medida en que ambas figuras se conectan de algún modo con el “cumplimiento cooperativo” como marco de relaciones entre la AT y los contribuyentes caracterizado por una mayor apertura y transparencia que los métodos tradicionales de gestión tributaria. Así lo pone de manifiesto el informe de la OCDE de 2013 sobre *“cooperative compliance”*, que observa (págs. 50 y sigs.) que en el marco de estas relaciones se tienden a resolver más rápidamente los conflictos sin necesidad de utilizar la vía ordinaria de recurso.

(3) Ver mención en la nota 1 incluida en la introducción de este documento.

Una vez examinada la importancia que se atribuye en general a una mayor transparencia de las relaciones entre la AT y los contribuyentes y, por tanto, a una mejora de la comunicación de información de éstos a aquélla, no cabe duda que la mayor relevancia descansa en el establecimiento de la declaración previa de operaciones o esquemas de elusión fiscal, obligación que se incrementa en el caso de las operaciones más controvertidas (*"uncertain tax positions"*). Así, por ejemplo, en Australia, rige con efectos 30 de enero de 2012 un modelo para suministrar información sobre tales operaciones (denominado *"Schedule reportable tax positions"*). Por su parte, en Estados Unidos, el suministro de información está vinculado a la existencia de observaciones en los estados financieros de la entidad (*"Schedule uncertain tax positions"*).

3.7.2. Tendencias actuales

Claramente, como puede deducirse del anexo, se está generalizando una exigencia de mayor transparencia respecto de operaciones cuya aceptación por la AT no es segura. En particular crece el número de países que adoptan algún régimen de declaración de operaciones potencialmente elusivas. Los tipos que presenta el Derecho comparado se pueden reducir a dos fundamentales:

- El que establece la obligación de comunicar a la AT una operación o esquema cuando se ofrece en el mercado de asesoramiento fiscal.
- El que impone el deber de informar a la Administración acerca de determinadas posturas arriesgadas adoptadas sea en la propia declaración tributaria sea en estados contables. En este tipo de declaración se ponen en relación los aspectos fiscales y los contables de los riesgos fiscales.

El más importante y generalizado es el primero de estos tipos. Aunque existen importantes diferencias en su aplicación por los países que lo han establecido, se advierten también bastantes similitudes entre ellos. En primer lugar, la finalidad de estos regímenes es fundamentalmente de información a la Administración; se trata de que ésta conozca en un estadio temprano los esquemas que los asesores fiscales importantes se proponen emplear en su actividad profesional. Este conocimiento permite a la AT una mejor asignación de recursos y una gestión eficaz de riesgos. Los mencionados regímenes no son, por tanto, instrumentos de lucha directa contra la elusión fiscal, en relación

con los contribuyentes usuarios de los planes o esquemas, sin perjuicio de que produzcan un efecto disuasorio de la utilización de estas operaciones.

En este sentido, los regímenes de declaración preventiva no implican una calificación previa de las operaciones o planes sujetos a este deber como elusivos en el sentido de las cláusulas o doctrinas antielusión vigentes en cada país. Está generalizada la advertencia de que la obligación de declarar una operación no implica ni excluye ningún pronunciamiento acerca de su carácter elusivo. La malla que capta las operaciones sujetas a este deber es más tupida de lo que sería necesario para capturar únicamente los casos de elusión. Los métodos para determinar las operaciones sujetas se pueden clasificar en dos grupos:

- a) Método de lista
- b) Método que atiende a determinadas características objetivas de la operación, que, a su vez, presenta dos variantes principales:
 - Características que pueden darse en cualquier clase de operación, como son, entre las más difundidas, la remuneración extraordinaria para el promotor o asesor o la confidencialidad.
 - Características consistentes en un determinado resultado de la operación o su pertenencia a un campo concreto de actividad. Cuando estas características se hacen muy concretas, el sistema se confunde con el de lista.

A pesar de la independencia del deber de declarar respecto a la calificación como elusión, la sujeción de una operación a este deber y la asignación de un número de registro que el contribuyente debe incluir en sus declaraciones tendrán sin duda un importante efecto disuasorio de su uso. Esto afecta a un círculo más amplio que el de los promotores, que son los principalmente obligados a declarar, restringido en algunos casos a asesores de considerable importancia.

Tampoco se proponen estos regímenes proporcionar seguridad a los contribuyentes, salvo en un sentido negativo: la seguridad que se consigue renunciando a hacer uso de las operaciones sospechosas; no eliminando el riesgo derivado de su empleo.

Una cuestión importante, que requiere un estudio detenido, es la relativa a los obstáculos jurídicos que se pueden oponer a la implantación de estos re-

gímenes. En la mayoría de los países se suscitó el problema del secreto profesional de los abogados, extensible a otras profesiones, que se ha resuelto de diversas maneras; en algunos casos simplemente eludiendo este derecho.

También requiere una investigación más profunda el examen de los resultados obtenidos por el régimen de declaración preventiva de operaciones en aquellos países en los que lleva algunos años implantado. En el Reino Unido se ha llevado a cabo en 2012 un estudio acerca del cumplimiento de los fines perseguidos por el sistema DOTAS, que divide en finalidad de información y finalidad de disuasión. La información proporcionada por DOTAS puede servir para combatir la elusión sea mediante la impugnación de la operación por el HMRC, sea a través de medidas legislativas, sea finalmente con medidas administrativas de gestión de riesgos. El informe señala que la primera de dichas vías no era prioritaria cuando el régimen fue introducido y recoge la opinión del HMRC en el sentido de que se ha reducido la cantidad y calidad de los planes de elusión que se comercializan y que éstos se combaten más por medios operativos que mediante cambios legislativos.

En lo que respecta a la segunda vía, el citado estudio afirma que la información obtenida por medio de DOTAS puede poner de manifiesto defectos en la legislación que solamente pueden ser corregidos mediante modificaciones legislativas, pero advierte de algunos efectos negativos de esta manera de actuar; en primer lugar el de aumentar la complejidad y extensión de la legislación y producir reformas fragmentarias en lugar de bien diseñadas. Los redactores del estudio opinan que el sistema fiscal del Reino Unido ya padece esta clase de legislación y apuntan el efecto positivo que tendría en este aspecto la introducción de una norma general antielusión (GAAR) –que, como es sabido, fue finalmente introducida en el Reino Unido en 2013–. Uno de los problemas de la reacción legislativa frente a la elusión fiscal que señala el estudio es que no afectaría a los esquemas declarados, lo que haría necesario dictar normas retroactivas, con los reparos constitucionales que ello suscita. El estudio sugiere, entre otras cosas, sortear estas dificultades mediante un anuncio de la legislación futura cuando el esquema elusivo se conozca.

Cabe observar que los problemas apuntados por el estudio no son específicos del régimen de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas, sino que afectan a la lucha contra la elusión fiscal mediante cambios normativos, es decir, por medio de normas especiales antielusión, en lugar de utilizar hasta donde sea posible una norma general.

Observa finalmente el estudio citado que las técnicas de gestión de riesgos permiten a las AATT asignar recursos de acuerdo con el riesgo y señala que estas técnicas están cada vez más extendidas y son aprobadas por la OCDE. Apunta también que los contribuyentes de bajo riesgo se benefician de ellas al soportar una menor injerencia en sus asuntos, fomentándose así su manera de comportarse.

Por lo que respecta al objetivo disuasorio, el estudio admite el efecto que DOTAS puede tener en este aspecto sobre los contribuyentes y, sobre todo, sobre los promotores de esquemas elusivos. En cuanto a los segundos, en la medida en que acorte la vida de los planes y por tanto su rentabilidad, si bien indica que el efecto puede ser en algunos casos la elevación del precio de los esquemas. Añade que datos anecdóticos sugieren que algunos promotores consideran el régimen DOTAS como un desafío y reaccionan frente a cada nueva norma tratando de eludirla, al igual que hacen con las normas tributarias sustantivas. Tal parece ser, afirma, el comportamiento de una minoría, no el de las firmas más grandes y asentadas de abogados y de contabilidad, si bien admite que los números son difíciles de fijar sin más datos.

Por último, el referido estudio observa que los regímenes que proporcionan a las AATT una información tempestiva sobre esquemas potencialmente abusivos poseen una indudable utilidad y tienen un puesto en la panoplia moderna en la lucha para reducir la elusión fiscal. Sin embargo, suscitan diversas cuestiones y para evaluar un régimen particular es necesario examinarlo en detalle para ver cómo aborda determinadas cuestiones que los redactores del estudio consideran críticas.

La primera es si el régimen está “*calibrado*” correctamente; es decir, si el ámbito de las operaciones que se propone captar es adecuado o, por el contrario, incluye un número excesivo de operaciones legítimas. Observa el estudio que este exceso podría entrar en conflicto con “*el derecho a confiar en la legislación fiscal*”, que en términos más familiares llamaríamos principio de legalidad o de seguridad jurídica. El mencionado exceso también tendría consecuencias prácticas negativas, como un incremento de costes para los contribuyentes y una avalancha sobre la AT de declaraciones de operaciones legítimas. El estudio apunta los problemas del DOTAS británico en este aspecto y afirma que el HMRC es consciente de la necesidad de adaptar las “*marcas*” de las operaciones sujetas a declaración. Señala también que establecerlas en reglamentos permite modificarlas más fácilmente que si se fijasen en normas de rango legal; pero advierte del peligro

de que se produzca un juego del gato y el ratón en torno a dichas marcas, lo cual simplemente desplaza la lucha contra la elusión desde el Derecho sustantivo al régimen DOTAS.

La segunda cuestión crítica que apunta al citado estudio es si puede eludirse fácilmente el régimen. A este respecto menciona diversas medidas adoptadas a lo largo del tiempo para evitarlo, dirigidas a aumentar las potestades de información del HMRC o a controlar la utilización del número de referencia por los usuarios de los esquemas, entre otras. Observa el estudio que el número de declaraciones ha disminuido constantemente desde la introducción del régimen, lo cual puede deberse, afirma, a una reducción de los esquemas elusivos pero también a una corrección tras un periodo inicial de excesiva declaración por cautela o a la elusión del régimen. La frecuencia con que éste ha sido modificado para hacerlo más resistente a la elusión sugiere según el informe que ésta es parte de la explicación.

4. LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO EN EL PROYECTO DE LEY DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

4.1. PROYECTO DE LEY DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, DE 17 DE ABRIL DE 2015

El Boletín Oficial de las Cortes Generales del 30 de abril de 2015 ha publicado el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 59/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciándose su tramitación parlamentaria.

La modificación, mantiene la cláusula general antielusión del art.15, relativa al conflicto en la aplicación de la norma, pero incorporando su sancionabilidad mediante el establecimiento de un tipo específico en el nuevo artículo 206 bis, aunque en realidad se produce una específica integración del tipo infractor general que resulte de aplicación (dejar de ingresar; acreditarse indebidamente créditos fiscales) en determinados supuestos.

Conforme a la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley:

“La figura del conflicto en la aplicación de la norma se configuró en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como una evolución del anterior fraude de ley y con una configuración distinta de éste último, constituyéndose como un instrumento para la lucha contra los mecanismos más sofisticados de fraude fiscal, materializado de ordinario, como la práctica demuestra, en la utilización de figuras negociales susceptibles de ser calificadas como abusivas.

Una vez transcurridos diez años desde la entrada en vigor de la ley, la experiencia atesorada sobre dicho instituto aconseja la modificación de su régimen jurídico en el sentido de permitir su sancionabilidad, y ello con un doble fin.

Por un lado, adecuar dicho régimen a la doctrina jurisprudencial, que no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que es asimismo apoyada por un amplio sector de la doctrina científica y constituye la situación habitual en Derecho comparado, compatibilizando la norma la salvaguarda del principio de tipicidad en el Derecho sancionador, concretada en el Título IV de la ley, con la flexibilidad necesaria en una cláusula antiabuso de carácter general.

A tal efecto se configura un nuevo tipo infractor en la ley, en el que se integran los posibles resultados materiales de la conducta del obligado así como la desatención por parte del mismo de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente iguales.

Por otro lado, facilitar el exacto cumplimiento del mandato del artículo 31 de la Constitución que consagra el deber general de contribuir, mediante la persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria.”

Por otro lado, ante la severa crítica del Consejo de Estado, el Proyecto de Ley ha suprimido la posibilidad contemplada en el Anteproyecto de que la Comisión consultiva pudiera dictaminar la existencia del conflicto en la aplicación de la norma, no solamente en el seno de procedimientos de inspección concretos, sino también en relación con actos o negocios no imputables a obligados tributarios concretos en los que concurren las circunstancias del conflicto.

La Exposición de Motivos utiliza el término “*defraudación*” que no se utiliza en la LGT y que es propio del ámbito penal, descalificando unos actos y negocios jurídicos que, conforme al presupuesto del conflicto, son válidos y eficaces y no entrañan ocultación ni engaño.

Los cambios legislativos concretos recogidos en el Proyecto de Ley son los siguientes:

- a) Se modifica el tercer apartado del art. 15, suprimiendo la actual referencia a la no imposición de sanciones.
- b) Se introduce un nuevo artículo 206 bis titulado “*Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria*”, que dice así:

“Artículo 206 bis. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) *La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria.*
 - b) *La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.*
 - c) *La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.*
 - d) *La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota declaraciones futuras, propias o de terceros.*
2. *El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquél o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.*
- A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.
- Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.*
3. *La infracción tributaria prevista en este artículo será grave*
4. *La sanción consistirá en:*
- a) *Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).*
 - b) *Multa pecuniaria proporcional del 50% la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).*
 - c) *Multa pecuniaria proporcional del 15% de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).*
 - d) *Multa pecuniaria proporcional del 15% del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata*

de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).

5. *Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta ley.*
 6. *En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta ley.[reducción en caso de acuerdo o conformidad]”.*
- c) Se modifica el apartado 2 del artículo 179, sobre el principio de responsabilidad.

Este precepto dispone que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre otros casos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que, entre otros supuestos, se entenderá producido cuando se haya seguido una interpretación razonable de la norma o se hayan seguido criterios administrativos generales previamente publicados o recogidos en una consulta tributaria en un caso sustancialmente igual.

La reforma consiste en añadir que “*en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de la obligación tributaria ni de la interpretación razonable de las norma*”.

La regulación proyectada atiende la necesidad, puesta de manifiesto en el Dictamen del Consejo de Estado que, tras cuestionar la solución adoptada en el Anteproyecto, señaló que “*Únicamente cabría arbitrar una solución sancionadora, en el seno del título que regula las infracciones y sanciones, tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador*”.

No obstante, la tipificación específica es solo aparente pues la redacción del nuevo artículo 206 bis no hace sino remitirse a la conducta propia de otras infracciones, concretamente las contenidas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT. La infracción cualifica estas conductas cuando tengan su causa en una declaración de conflicto en la aplicación de la norma precededor de sanción. Por lo tanto, el esquema lógico de la sancionabilidad del conflicto sería el siguiente:

- a) Producción de alguno de los resultados sancionados en los artículos 191, 193, 194 o 195 de la LGT, coincidentes con las letras a), b), c) o d) del apartado 1 del artículo 206 bis.
- b) El incumplimiento tenga su causa en actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria
- c) Que se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso regularizado y otros previos en los que se hubiese establecido criterio administrativo (el establecido por la Comisión Consultiva en sus informes preceptivos para declarar el conflicto) publicado antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.
- d) Que el obligado tributario no acredite que, no obstante lo anterior, ha seguido una interpretación razonable de la norma.

La infracción se califica en todo caso de grave, aunque su sancionabilidad no guarda simetría respecto de los tipos infractores generales. Así, en el caso de que el conflicto de lugar a una falta de ingreso o a una devolución indebida se aplica un tipo fijo del 50 por 100, que es el mínimo de la infracción grave en los artículos 191 y 192. En consecuencia, en caso de conflicto, no procede la posible calificación de infracción muy grave por utilización de medios fraudulentos ni la aplicación de criterios de graduación, como la reiteración o el perjuicio a la Hacienda Pública, que podrían incrementar la sanción hasta un 100.

Este tratamiento es lógico si tenemos en cuenta las especiales características del conflicto en la aplicación de la norma, donde no hay una infracción directa de la norma, lo que justifica un menor reproche de culpabilidad.

Sin embargo, cuando el resultado del conflicto es una solicitud indebida de devolución o la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras (por ejemplo, bases imponibles negativas), se prevé la misma sanción de los artículos 194 y 195 de la LGT, por lo que en estos casos no se tiene en cuenta el mencionado menor reproche de culpabilidad.

4.2. INTEGRACIÓN DE LA CONDUCTA INFRACTORA CON INFORMES DE LA PROPIA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Proyecto de Ley sanciona supuestos de conflicto sustancialmente iguales con otros supuestos respecto de los que la propia Administración tributaria haya declarado el conflicto,

En este sentido, la solución propuesta en el Proyecto pone sobre la mesa algunas cuestiones que deberían ser objeto de análisis aprovechando su actual tramitación parlamentaria. Así, desde el punto de vista de la garantía formal, partiendo de la necesaria reserva de ley en esta materia es admisible la colaboración con la ley para completar la regulación de la conducta sancionable, pero con unos requisitos cuya concurrencia en el anteproyecto debería quedar fuera de toda duda una vez se ha decidido integrar la ley con actuaciones de trámite administrativas, como aquí sucede (informes administrativos declarativos del conflicto).

Desde el punto de vista de la garantía material, es preciso que se pueda predecir con suficiente grado de certeza la conducta infractora. De ahí la relevancia de una adecuada definición del concepto de *"igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación"*

Por otro lado, el Proyecto no precisa si tales criterios requieren haber sido confirmados judicialmente o no, y suscita algunas dudas sobre la publicidad de los criterios, pues se prevé una publicidad genérica de los informes, con remisión al reglamento, y no la publicidad legal formal establecida en el ordenamiento jurídico (Boletín Oficial).

Asimismo, se prevé como criterio de contraste la igualdad sustancial con supuestos que pueden haber sido objeto de declaración de conflicto no solo con posterioridad a la realización de los actos o negocios afectados, sino incluso con posterioridad al devengo del tributo, previendo una retroactividad que se pone explícitamente de manifiesto cuando la Disposición transitoria única Punto 1 dispone la aplicación de la nueva redacción *"a los períodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta ley"*.

4.3. EXCLUSIÓN DE LA INTERPRETACIÓN RAZONABLE

Un aspecto especialmente significativo del Proyecto de Ley en esta materia es la alteración del principio de responsabilidad que se lleva a cabo mediante la señalada modificación del artículo 179 de la LGT, considerando que en el caso de la nueva infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria:

“no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma”.

La reforma proyectada trata de impedir la aplicación en caso de conflicto de la causa de exclusión de la culpabilidad consistente en llevar a cabo una interpretación razonable de la norma. De esta forma se eleva a rango de ley una pretensión de la Administración tributaria reiteradamente censurada por los tribunales de justicia, a saber, que la única interpretación razonable de la norma tributaria es la que, precisamente, lleva a cabo la Administración tributaria.

Además, la modificación proyectada no tiene en cuenta aspectos muy relevantes desde el punto de vista de la culpabilidad, como por ejemplo, que el criterio administrativo contenido en los informes de la Comisión Consultiva haya merecido o no refrendo judicial.

La redacción proyectada no puede suponer, en ningún caso, el automatismo en la imposición de sanciones tributarias ni cuestiona el deber de motivar la culpabilidad del infractor sin considerar suficiente la mera exclusión de la interpretación razonable.

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

PRIMERA. Las denominadas en los sistemas tributarios cláusulas antielusión o antiabuso tratan de asegurar que se tributa realmente por el resultado obtenido en aquellos casos en que mediante determinados actos o negocios jurídicos no se infringe directamente la norma fiscal pero se soslaya su aplicación.

SEGUNDA. Actualmente se está viviendo un rápido cambio de paradigma del orden tributario internacional, liderado por la OCDE y el G20 en el denominado Plan de Acción para evitar la Erosión de Bases Imponibles y el Desvío de Beneficios (BEPS, Base Erosion and Profit Shifting), cuyos principios inspiradores están siendo asumidos por iniciativas nacionales y por la Unión Europea, cambio que tiene por principal objeto lograr que se tribute donde se genera la capacidad económica.

En este contexto se está advirtiendo una clara proliferación normativa de las cláusulas antielusión, tanto generales como particulares, junto con una aplicación expansiva por parte de las Administraciones tributarias.

TERCERA. La expansión de cláusulas generales antielusión conlleva el uso intensivo de conceptos jurídicos indeterminados, dejando un margen de apreciación excesivo tanto para determinar sus presupuestos de hecho como para precisar sus consecuencias jurídicas.

La seguridad jurídica aconseja una armonización y coordinación de las cláusulas generales antielusión, evitando una excesiva fragmentación sobre qué se entiende por operación abusiva o ventaja fiscal, así como sobre las reglas y requisitos de procedimientos que resulten de aplicación o la pertinencia de llevar aparejada su aplicación la imposición de sanciones tributarias o no.

CUARTA. La cláusula general antielusión dificulta la gestión de los riesgos fiscales por las compañías, en especial tras el reciente establecimiento de la responsabilidad fiscal indelegable de los Consejos de Administración de las sociedades cotizadas respecto del diseño de la política de control y gestión de riesgos fiscales.

El logro de una mayor certidumbre facilitaría lógicamente la gestión del riesgo fiscal por los destinatarios de las normas, especialmente las empre-

sas con actividad transnacional. Para paliar esta situación se advierte una tendencia favorable a mejorar la calidad tributaria mediante la conjunción de mejoras en la técnica normativa y aplicativas, junto con una mayor transparencia de Administración tributaria y contribuyentes.

QUINTA. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea lleva algunos años perfilando un concepto de abuso del derecho –sobre la idea de montaje puramente artificial– que, aunque se está expandiendo en los Estados miembros, no ha logrado erigirse en la base de una posible cláusula antielusión general común. Ni siquiera las propias instituciones comunitarias acuden al mismo cuando emplean como test de cláusulas antielusión los “*motivos económicos válidos*” o incluso fórmulas más alambicadas como en la reciente reforma de la Directiva matriz-filial.

SEXTA. En España la vigente Ley General Tributaria de 2003 contiene la cláusula general antielusión conocida como “*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*”, continuadora del fraude de ley tributario de la anterior Ley de 1963. Junto a ella conviven cláusulas antielusión particulares que vienen girando esencialmente en torno al “*motivo económico válido*”.

SÉPTIMA. La aplicación en España de la cláusula general antielusión presenta dificultades además de por las causas señaladas en la Conclusión Tercera, por otras específicas de nuestro ordenamiento tributario:

- a) La difícil diferenciación aplicativa con las cláusulas meramente calificadorias; en particular, la confusión entre simulación y conflicto en la aplicación de la norma y su incidencia en el ámbito sancionador;
- b) la falta de limitación temporal recientemente reconocida por el Tribunal Supremo, y refrendada en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria actualmente en tramitación parlamentaria, de la potestad de comprobación para aplicar la cláusula antielusión;
- c) la expansión de la potestad calificatoria en el marco de las operaciones vinculadas, que puede hacer innecesaria la aplicación de la cláusula general (con sus requisitos y garantías procedimentales) y su sustitución por la simple denegación de los efectos fiscales de las operaciones por vulneración el principio de libre competencia;
- d) la necesaria mejora de la calidad y transparencia en la elaboración e interpretación de la norma tributaria.

OCTAVA. Algunas propuestas que pudiera tomar en consideración el legislador para mejorar la seguridad jurídica son:

- a) Delimitar adecuadamente los supuestos de hecho y las consecuencias jurídicas de la cláusula general antielusión respecto de las cláusulas meramente calificadorias, por ejemplo la simulación.
- b) En caso de establecer la sancionabilidad de la infracción de la cláusula general antielusión tener en cuenta el menor reproche de culpabilidad frente a la defraudación fiscal y facilitar la previsionabilidad de la conducta sancionable con pleno respeto de la presunción de inocencia. Para ello el supuesto de hecho de la cláusula general debe quedar suficientemente delimitado y se ha de hacer un esfuerzo legislativo en la concreción de los conceptos jurídicos indeterminados que se utilicen para la definición de la elusión.
- c) Alternativamente la posible unificación de la cláusula general antiabuso, suprimiendo la confusión aplicativa entre el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación. En este supuesto, podría ser de aplicación el régimen general de infracciones y sanciones, sin necesidad de un tratamiento específico *ad hoc*⁴.

NOVENA. Se advierte una tendencia internacional a establecer la declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal, como medida encaminada a mejorar la seguridad jurídica en un entorno de cumplimiento cooperativo.

DÉCIMA. El Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria mantiene la cláusula del conflicto en la aplicación de la norma en sus términos actuales, limitándose a incorporar su sancionabilidad mediante un tipo específico que, en realidad sanciona el resultado propio de los tipos generales (falta de ingreso, indebida solicitud u obtención de devolución,

(4) Entre los colaboradores del proyecto, existe alguna opinión favorable a que, aún sin unificación de las dos figuras se aplicase el régimen general de infracciones y sanciones para el caso del conflicto del artículo 15 de la LGT, excepto si mediare un supuesto de aplicación analógica.

acreditación de créditos fiscales) cuando se derive de un conflicto en la aplicación de la norma en un supuesto sustancialmente igual a otro anterior.

Sin embargo, la concreta configuración de la conducta sancionable puede generar alguna preocupación a los operadores, siendo deseable aprovechar la tramitación parlamentaria para mejorar su redacción por cuanto:

- a) Deben quedar plenamente garantizados los principios y derechos constitucionales, en especial, el principio de legalidad en materia sancionadora, tanto desde la perspectiva formal como material.
- b) El simple hecho de no seguir el criterio establecido en los informes de la Comisión Consultiva de la propia Administración tributaria no puede implicar la imposición automática de una sanción ni puede excluir la posible interpretación razonable de la norma tributaria.
- c) Debe contemplarse la imposición de sanciones reducidas o atenuadas, no solo en caso de falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones sino en los otros resultados contemplados en el nuevo tipo infractor (solicitud indebida de devoluciones y acreditación de créditos fiscales).

UNDÉCIMA. Finalmente, para mejorar la seguridad jurídica respecto de la cláusula general antielusión en España, se formulan las siguientes propuestas específicas:

- a) Repensar el presupuesto de hecho del conflicto en la aplicación de la norma, teniendo en cuenta las tendencias actuales, como la convergencia que en la práctica aplicativa y judicial se está produciendo respecto de los motivos económicos válidos.
- b) Incorporar medidas específicas que mejoren la calidad tributaria mediante la estabilidad y transparencia de los criterios interpretativos seguidos por la Administración tributaria.
- c) Incorporar medidas encaminadas a desarrollar una relación cooperativa entre Administración tributaria y contribuyentes, que, superando la mera imposición de obligaciones formales, fomente la declaración previa de operaciones que pudieran ser consideradas por la Administración tributaria como elusión fiscal.

Bibliografía

1. "GAAR rising. Mapping tax enforcement's evolution" de Ernst & Young. Febrero de 2013.
2. "Cláusula antielusión y Convenios para evitar la doble imposición: cuestiones no resueltas": Jiménez Martín, Fernando y Rodríguez-Ramos Ladaria, Luis. Revista de contabilidad y Tributación CEF, número 39/2010.
3. "Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea": Martín Jiménez, Adolfo. Quincena Fiscal Aranzadi número 7/2012.
4. "La codificación de la doctrina de la sustancia económica en EEUU como nuevo modelo de la norma general antiabuso: la tendencia hacia el sustancialismo": Calderón Carrero, José Manuel y Ruiz Almendral, Violeta. Quincena Fiscal Aranzadi número 15/2010/2016/2010.
5. "El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿El final, el principio del final o el final del principio?", Quincena Fiscal Aranzadi, nº1-2, 2014, pp.87-118, Martín Jiménez/Calderón
6. "Medidas antielusión fiscal", IEF, Doc.13/05, Sanz Gadea
7. "Las normas antiabuso en la jurisprudencia tributaria española", Aranzadi 2004, Delgado Pacheco.
8. "La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal", Lex Nova, 2009, Palao Taboada.
9. "¿Es lícita la planificación fiscal?", Lex Nova, 2013, Marín Benítez.
10. "An End of a Journey or a New beginning The 2012 Trilogy of Supreme Court decisions on International Tax", Asia-Pacific Tax Review, May/June 2013, pp.190 y ss., YOON.
11. "Legal Research in International and EU Tax Law", European Taxation, October 2014, pp.473-474, Jiang/Yuang.
12. "Beyond Boundaries: Developing approaches of tax avoidance and tax risk management", (ed.Freedman), Oxford University, 2008.
13. "Cumplimiento tributario cooperativo y Buena gobernanza fiscal en la era BEPS." Calderón Carrero, José Manuel y Quintas Seara, Alberto. Aranzadi, 2015.



La cláusula general antiabuso está cobrando un creciente protagonismo a escala internacional provocando su inclusión en países tradicionalmente renuentes a ella, su reconfiguración en otros casos, la recomendación de su adaptación por parte de organismos internacionales o supraestatales, como la Comisión Europea y, en todo caso, una interpretación muy expansiva por parte de las Administraciones tributarias.

Consecuencia de lo anterior es la percepción de que la legislación tributaria genera inseguridad jurídica.

La Fundación Impuestos y Competitividad considera esencial mejorar la seguridad jurídica del sistema tributario español como base para la mejora de la competitividad de nuestras empresas y la localización en España de empresas de terceros países, mejora que redundará en un aumento de la equidad del sistema y a medio y largo plazo reforzará su capacidad recaudatoria.

Dos circunstancias aconsejan que en el presente momento la Fundación Impuestos y Competitividad ponga sobre la mesa la presente reflexión sobre la cláusula general antiabuso:

- a) Por un lado, el rápido cambio de paradigma que se está viviendo en el orden tributario internacional, liderado por la OCDE y el G20 en el denominado Plan de Acción para evitar la Erosión de Bases Imponibles y el Desvío de Beneficios (BEPS, Base Erosion and ProfitShifting).
- b) Por otro lado, la reforma de la Ley General Tributaria, actualmente en tramitación parlamentaria brinda una oportunidad para reflexionar sobre la regulación española sobre la materia y promover, en su caso, su adecuación.

Precisamente, una de las Diez Propuestas para la mejora de la seguridad jurídica en el ámbito de la reforma del sistema tributario español, presentadas por la Fundación Impuestos y Competitividad durante el pasado año 2014 ha sido *"Regular de forma clara y concreta las medidas anti-abuso de la normativa interna, evitando la duplicación de instituciones jurídicas ajenas al derecho tributario y medidas ambiguas que pudieran causar litigiosidad"*.

ISBN: 978-84-606-8251-6



Editor:



Fundación
Impuestos y
Competitividad