

**(UNA) VUELTA AL DEBATE SOBRE LA POSIBILIDAD DE
SANCIONAR EL ABUSO DEL DERECHO TRIBUTARIO:
REFLEXIONES A LA LUZ DE LA PROPUESTA DE REFORMA
DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA**

Rafael Sanz Gómez

*Investigador posdoctoral.
Universidad de Sevilla*

EXTRACTO

Este artículo analiza la posibilidad de que la declaración de conflicto en la aplicación de la norma conlleve una sanción en algunos casos, tal y como propone el anteproyecto de ley de reforma de la Ley General Tributaria (LGT). Estudia el contenido y efectos de la cláusula del artículo 15 de la LGT, así como los debates doctrinales sobre el particular, y propone una reinterpretación del artículo a la luz del derecho de la Unión Europea que rechaza su asimilación al fraude de ley y lo aproxima al abuso. Se sugieren determinados ajustes normativos a partir de directrices extraídas de la Sentencia del Tribunal Constitucional 145/2013, que analizó la constitucionalidad de las sanciones en el régimen de operaciones vinculadas del Impuesto sobre Sociedades, y de la Recomendación de la Comisión sobre planificación fiscal agresiva de 2012.

Palabras claves: conflicto en la aplicación de la norma, abuso, principio de tipicidad, principio de culpabilidad y Unión Europea.

Fecha de entrada: 05-08-2014 / Fecha de aceptación: 17-09-2014

BACK TO THE DEBATE OVER THE PUNISHABILITY OF THE ABUSE OF TAX LAW: REFLECTIONS IN THE LIGHT OF THE PROPOSED REFORM OF THE SPANISH TAX CODE

Rafael Sanz Gómez

ABSTRACT

This paper analyses the possibility that the application of the general anti-abuse rule also entails the application of penalties in some cases, as the bill amending the Spanish Tax Code proposes. It studies the content and effects of the article 15 of the Tax Code, as well as the debates in literature. It proposes a reinterpretation of the content of article in the light of European Union law. Its assimilation to *fraus legis* is rejected for a conception that is closer to abuse. Some changes in order to improve the anti-abuse rule are suggested, from the guidelines taken from the Spanish Constitutional Court judgment n.º 145/2013, which analyzed the constitutionality of the sanctions regime on transfer pricing, and from the Commission Recommendation of 2012 on aggressive tax planning.

Keywords: conflict in the application of the rule, abuse, prior definition of administrative offences, principle of liability and European Union.

Sumario

1. Introducción
2. Contexto de la problemática
 - 2.1. El contenido actual del artículo 15 de la LGT
 - 2.2. La planificación fiscal agresiva
3. La modificación propuesta por el anteproyecto de reforma de la LGT
4. La punibilidad del abuso del derecho tributario
 - 4.1. La cuestión de la tipicidad: una erosión del sistema de fuentes solo aparente
 - 4.2. La antijuridicidad y la culpabilidad en la conducta abusiva
5. A modo de conclusión: una propuesta de reforma normativa

Bibliografía

NOTA: Este artículo se realiza bajo la financiación del V Plan Propio de Investigación de la Universidad de Sevilla (acción II.5, para la financiación de contratos de acceso al sistema español de ciencia, tecnología e innovación). El artículo se inscribe en el Proyecto de Investigación «Derechos fundamentales y Hacienda Pública en la Unión Europea» (DER2011-27491), cuyo investigador principal es Florián GARCÍA BERRO. El autor quiere agradecer a Leopoldo GANDARIAS CEBRIÁN (Universidad Complutense de Madrid) su incansable predisposición al debate. Cualquier error o incorrección es exclusivamente achacable al autor. Los comentarios dirigidos a rsanz@us.es serán bienvenidos.

1. INTRODUCCIÓN

La Ley General Tributaria (LGT) de 2003 modificó la antigua figura del fraude de ley tributaria e introdujo un curioso concepto para sustituirla, el conflicto en la aplicación de la norma. Su naturaleza y la determinación de los elementos que lo componen han sido objeto de interminables debates doctrinales. La posibilidad de sancionar este tipo de actuaciones constituyó uno de los aspectos más polémicos durante la elaboración del proyecto¹. El anteproyecto de la LGT de 2003 contenía la propuesta de que pudieran imponerse sanciones en este caso, pero las duras críticas del Dictamen del Consejo de Estado de 22 de marzo de 2003, que consideró que se podría producir una infracción del principio constitucional de tipicidad, acabaron por provocar su abandono.

El anteproyecto de reforma de la LGT hecho público por el Gobierno vuelve a poner sobre la mesa la cuestión, al proponer que, bajo determinadas circunstancias, la liquidación administrativa derivada de la aplicación del artículo 15 de la LGT pueda ir acompañada de sanción. La nueva propuesta es diferente, ya que se mantiene la imposibilidad de sancionar pero, como excepción (excepción atendiendo a la estructura formal de la norma), podrán imponerse sanciones en aquellos casos en los que el obligado tributario estuviera contraviniendo un criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración o autoliquidación.

A nadie se le escapa que también el contexto es totalmente distinto: frente a la buena marcha de las cifras macroeconómicas a principios de la década pasada, sufrimos las consecuencias de una crisis económica que ha agudizado el interés de la opinión pública por el grado de cumplimiento de las obligaciones tributarias de diversos colectivos y ha cristalizado en proyectos de alcance internacional. ¿Veremos impresa la propuesta del Ejecutivo en el Boletín Oficial del Estado o, como en el pasado, se suprimirá durante alguna de las fases de su tramitación?

¹ Por todos, LINARES GIL: 2004, 10.

2. CONTEXTO DE LA PROBLEMÁTICA

2.1. EL CONTENIDO ACTUAL DEL ARTÍCULO 15 DE LA LGT

El contenido del artículo 15 de la LGT vigente es más que conocido en su literalidad, pero el debate sobre su contenido real parece no agotarse nunca. Su párrafo primero establece que se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando concurren tres requisitos: la obtención de una ventaja fiscal, que se define como la elusión total o parcial de la realización del hecho imponible o la reducción de la deuda tributaria; la artificiosidad de los actos o negocios empleados, individualmente considerados o en su conjunto; y la inexistencia de efectos jurídicos o económicos relevantes derivados de dichos actos o negocios, más allá del ahorro fiscal obtenido.

No parece que la jurisprudencia diferencie entre actos «artificiosos» e «impropios». A la luz de esa jurisprudencia, y aunque es evidente que no son términos equivalentes, podríamos considerar que la expresión «impropios para la consecución del resultado obtenido» es una explicación de lo que deberá entenderse por artificioso. Según los tribunales, para el análisis de la artificiosidad «se lleva a cabo un juicio de adecuación de los instrumentos o estructuras utilizadas con los efectos obtenidos»². En otro orden de cosas, la inexistencia de efectos jurídicos o económicos relevantes equivaldría para la doctrina mayoritaria³ al test de propósito negocial o *business purpose test*. Ambos criterios están relacionados entre sí y se vinculan a su vez, según afirma la jurisprudencia, con «la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto» y una prevalencia del criterio teleológico de interpretación sobre la interpretación literal⁴.

De esta manera, el examen que se exige para la aplicación del artículo 15 de la LGT podría dividirse en cuatro pasos en los que sería necesario, respectivamente:

- a) Determinar el resultado obtenido a través del esquema⁵ implementado.
- b) Determinar el esquema usual o propio que permite alcanzar dicho resultado y comparar su carga tributaria con la que soporta el esquema implementado (comprobación de la existencia de una ventaja fiscal).

² Véase la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de febrero de 2014, recurso contencioso-administrativo núm. 264/2010 (NFJ055657). Se trata de una cita de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que, según afirma expresamente la Audiencia Nacional, sigue la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

³ Véase BÁEZ MORENO: 2009, 190, y la bibliografía citada.

⁴ Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 2013, recurso contencioso-administrativo núm. 283/2010.

⁵ Para simplificar la redacción, usamos el término «esquema» para referirnos a un acto o negocio o conjunto de actos o negocios.

- c) Analizar la adecuación del esquema implementado con el resultado obtenido (test de artificiosidad).
- d) Comprobar si del esquema implementado se derivan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos de los que se hubieran obtenido con la realización del esquema usual o propio (test de propósito negocial).

Se ha afirmado que el conflicto en la aplicación de la norma no constituye una institución esencialmente distinta a la del fraude de ley⁶, y es relativamente común encontrar en la jurisprudencia la apelación a la existencia de una norma de cobertura y una norma eludida⁷. Aunque, evidentemente, existe el intento de eludir o aplicar indebidamente una norma, el artículo 15.1 de la LGT describe la conducta elusiva a partir de los actos y negocios realizados y de sus efectos, no de las normas que se habrían eludido o invocado. No podemos ignorar la voluntad del legislador de 2003 de, con mayor o menor acierto, introducir un cambio en los instrumentos normativos para reaccionar ante la elusión fiscal⁸. En nuestra opinión, el conflicto en la aplicación de la norma es un instrumento diferente del fraude de ley, más cercano a técnicas de represión de la elusión fiscal basadas en el principio de sustancia sobre forma y en el análisis de la existencia de motivos económicos subyacentes a la operación cuestionada.

En este sentido, es jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo que el actual artículo 15 de la LGT constituye una cláusula general más amplia, destinada a combatir la elusión fiscal y que englobaría el fraude de ley y los denominados negocios indirectos⁹, hasta el punto de que su Sentencia de 14 de febrero de 2013 [rec. de casación núm. 1543/2012 (NFJ050344)] anuló la sanción contra un «negocio indirecto» por entender que la entrada en vigor de la LGT de 2003 privó a ese supuesto de la imprescindible tipicidad.

Si el ámbito del artículo 15 de la LGT desborda el ámbito del artículo 24 de la LGT de 1963, y las distintas figuras presentes en la práctica administrativa y la jurisprudencia anterior –fraude

⁶ PALAO TABOADA, 2009: 167; BURLADA ECHEVESTE, 2006; FALCÓN Y TELLA, 2011.

⁷ Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de enero de 2014, recurso contencioso-administrativo núm. 456/2010 (NFJ054283); Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 12 de marzo de 2014, recurso contencioso-administrativo número 1027/2011 (NFJ055480).

⁸ En este sentido, afirman CRUZ PADIAL y BAHÍA ALMANSA, 2010: 496, que la figura del conflicto en la aplicación de la norma da «la espalda» a la institución del fraude de ley en «un intento de ruptura con la regulación anterior». RUIZ TOLEDANO, 2010: 349, afirma que «la nueva LGT, al utilizar una denominación diferente y una regulación distinta, lo que [...] pretende es precisamente diferenciar la nueva figura del fraude de ley». GARCÍA NOVOA, 2003, afirma que el artículo 15 de la LGT «inaugur[a] una nueva dimensión en la lucha contra la elusión fiscal en nuestro país, caracterizada por la superación de la denostada categoría del fraude a la ley tributaria y su sustitución por una cláusula anti-abuso». LÓPEZ TELLO, 2003: 48 afirma que «se desata el corsé dogmático que anuda el fraude de ley a una norma de cobertura que, dictada con distinta finalidad, ampara en su texto el comportamiento pretendidamente elusivo».

⁹ SSTs de 30 de mayo de 2011, recurso de casación núm. 1061/2007 (NFJ043872); y de 23 de febrero de 2012, recurso de casación núm. 821/2008 (NFJ046336).

de ley, negocio indirecto— pasan a combatirse de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de la LGT, no vemos ningún motivo para no abandonar la asimilación del conflicto en la aplicación de la norma al fraude de ley. A tales efectos, la exposición de motivos de la ley de reforma de la LGT podría señalar expresamente este aspecto, puesto que según la jurisprudencia constitucional el preámbulo de las leyes es un elemento que se tendrá en cuenta para la interpretación de su articulado (STC 36/1981, de 12 de noviembre).

En abstracto, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se diferencia de la simulación en que en este segundo caso se crea una realidad aparente para encubrir una realidad distinta¹⁰. Por el contrario, en el conflicto «nada se oculta a la Administración; las relaciones o las situaciones que se crean son artificiosas pero están a la vista»¹¹. Con todo, la delimitación entre uno y otro supuesto llega a ser compleja en la práctica. Aunque ello no nos eximiría de intentar clarificar dicha distinción en la medida de lo posible, esa cuestión no es el objetivo de este estudio. Hemos considerado importante señalar al menos la diferencia teórica básica entre ambas figuras porque las infracciones de los artículos 191, 192 y 193 de la LGT serán leves cuando no exista ocultación y esta es la posible solución anticipada por autores como PÉREZ ROYO (2005) para el cálculo de la sanción cuando se haya aplicado el artículo 15 de la LGT. Otra posibilidad sería establecer una sanción específica para estos casos, como sucede en Francia o Estados Unidos.

Suele afirmarse que el conflicto en la aplicación de la norma (o, mejor aún, la elusión fiscal¹²) opera como límite de la llamada «economía de opción». Ante el uso extendido (y extensivo) de este concepto por la doctrina, queremos señalar que, en nuestra opinión, no existe un derecho autónomo a la reducción de la cuota tributaria o a la evitación del hecho imponible. Toda persona tiene derecho a organizar sus asuntos como estime conveniente, «en cuanto no afect[e] ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria»¹³, y desde luego no está obligada a pagar más impuestos de los que la ley determina. Estamos ante una consecuencia del ejercicio de la autonomía de la voluntad, que no puede desconocerse¹⁴; pero tampoco consideramos adecuado reconocerle casi un estatus de derecho subjetivo autónomo¹⁵. Profundizaremos en esta cuestión más adelante.

Como ha afirmado el Tribunal Supremo, el sistema jurídico-tributario necesita diseñar instrumentos específicos que le permitan conciliar la «proyección contradictoria» de dos grupos de

¹⁰ STS de 16 de mayo de 2014, recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 1416/2012 (NFJ055476).

¹¹ STS de 20 de septiembre de 2012, recurso de casación núm. 6231/2009 (NFJ049183).

¹² En el entendido de que hay numerosas vías de reacción normativa contra la elusión fiscal, y que la cláusula general antiabuso del artículo 15 de la LGT es solo una de ellas.

¹³ Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de julio de 2013, recurso contencioso-administrativo núm. 283/2010 (NFJ055656).

¹⁴ HERRERO DE EGAÑA, 2004: 2, describe la economía de opción como «un concepto tan atractivo como engañoso» y, en general, se muestra contrario a este término; pero entendemos que su razón de ser es evidente.

¹⁵ RUIZ ALMENDRAL, 2006: 74.

principios. Por una parte, los principios de legalidad y tipicidad tributaria; por otra, los principios de justicia tributaria y capacidad económica¹⁶. Si los primeros prohíben extender el hecho imponible más allá de su formulación legal, los segundos exigen que deban tributar aquellas manifestaciones de riqueza que el legislador ha querido que tributen. Es necesario actuar ante aquellas operaciones que obtienen el mismo resultado que otras (y son manifestación equivalente de capacidad económica) pero que, de manera artificiosa, reducen la carga tributaria. Precisamente en esta intersección entre principios debe analizarse la posibilidad de sancionar los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma.

2.2. LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

El conflicto en la aplicación de la norma es una de las instituciones jurídicas que contiene la normativa tributaria española para poder atajar lo que en el ámbito económico se conoce como elusión fiscal. Concretamente, el artículo 15 de la LGT nace con la vocación de atajar los esquemas tributarios más complejos, la llamada –en el entendido de que no se trata de un concepto jurídico– «ingeniería fiscal». La exposición de motivos de la LGT de 2003 así lo reconoce: el artículo 15 «pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado». La exposición de motivos del anteproyecto de reforma reitera esta idea y hace referencia a «dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria». Inspectores de Hacienda han afirmado en prensa que la intención de la reforma es actuar más eficazmente contra las operaciones de ingeniería fiscal de «grandes empresas y fortunas»¹⁷.

No toda planificación fiscal es merecedora de reproche, de acuerdo con la clásica separación entre economía de opción y elusión fiscal a la que ya hemos hecho referencia. Tampoco deben confundirse –y las dos exposiciones de motivos citadas parecen hacerlo– la elusión y el fraude fiscal. Como han señalado los tribunales españoles, esta confusión (que podría deberse a la presencia de la palabra «fraude» en la expresión «fraude de ley»¹⁸) es inadmisibles, y por eso debería eliminarse la referencia a la «defraudación tributaria» en la exposición de motivos del anteproyecto de reforma. Consideramos también que se conseguiría una mayor claridad conceptual si se retomara el término de «abuso» inicialmente propuesto para la LGT de 2003 y se abandonara el de «conflicto», que es evidentemente equívoco y ha sido criticado desde diferentes sensibilidades¹⁹. Por eso, en lo sucesivo vamos a definir el artículo 15 de la LGT como «cláusula general antiabuso».

¹⁶ STS de 30 de mayo de 2011, recurso de casación núm. 1061/2007 (NFJ043872).

¹⁷ DE LA TORRE DÍAZ, F.: «La lucha contra el fraude en la reforma», *El Mundo*, 28 de junio de 2014.

¹⁸ Entre otros, el Tribunal Constitucional en la STC 120/2005, de 10 de mayo.

¹⁹ Véase RUIZ TOLEDANO, 2010: 345, y la doctrina citada en la nota al pie núm. 21. El autor considera que «hubiera sido preferible desde el punto de vista técnico haber mantenido la denominación del Anteproyecto (abuso)».

Es interesante señalar también que, a la luz de la LGT de 2003, la problemática de la elusión fiscal aparece directamente vinculada con la que se viene llamando «planificación fiscal agresiva», que según la Comisión Europea «consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria»²⁰. El término se emplea además para hacer referencia a un contexto caracterizado por la comercialización de los esquemas de planificación por parte de los llamados intermediarios fiscales, lo cual influye en el grado y en la extensión de la elusión fiscal²¹. Los mecanismos antielusión fueron creados originariamente en un contexto específico, donde las economías eran relativamente cerradas y la elusión presentaba formas determinadas que han cambiado sustancialmente, a resultas de la internacionalización de la economía (que ha llegado acompañada de una reconfiguración de la soberanía estatal).

Son muchos los Estados que han intentado buscar soluciones ante la comercialización de esquemas de planificación fiscal y además se ha intensificado la cooperación internacional en este ámbito²². Reino Unido o Portugal obligan a sus promotores a comunicarlos a la Administración tributaria, bajo amenaza de sanción. En el caso de Portugal, la Dirección General de Tributos publica por vía telemática aquellos esquemas que se consideran abusivos²³, aunque ello no produce ningún efecto jurídico específico (sí es un claro desincentivo a aplicar esos esquemas). En Reino Unido existe la posibilidad²⁴ de que el Parlamento dicte una norma impidiendo determinados supuestos de abuso y que tendría carácter retroactivo. Se han dado algunos casos y los tribunales lo han considerado admisible²⁵, pero esta opción sería difícilmente compatible con la jurisprudencia constitucional española sobre la retroactividad de las normas tributarias²⁶.

²⁰ Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva, C(2012) 8806 final.

²¹ PÉREZ ROYO, 2005.

²² Por ejemplo, en el seno de la OCDE existe un directorio de esquemas de planificación fiscal agresiva que permite que las Administraciones estatales compartan información al respecto.

²³ Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro, Diário da República, 1.ª série –N.º 39– 25 de Fevereiro de 2008.

²⁴ Así se señala en la *Disclosure Of Tax Avoidance Schemes (DOTAS) Guidance*, febrero de 2012, epígrafe 2.2.

²⁵ Algunos obligados tributarios recurrieron ante los tribunales pero el fallo les fue desfavorable: casos *R (Shiner) contra HMRC* [2011] EWCA Civ 892, donde los argumentos del recurrente se basan en la idea misma de retroactividad, y *R (Hitson) contra HMRC* [2011] EWCA Civ 893, donde se alega la violación de las libertades fundamentales de la Unión Europea.

²⁶ Sería difícilmente compatible porque, atendiendo a los plazos legislativos y la necesidad de detectar previamente el uso de un determinado esquema de planificación fiscal abusiva, su supresión retroactiva y total requeriría probablemente una norma con retroactividad auténtica. En ese caso, como es sabido, «solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica» [STC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623)]. Es cierto que la Audiencia Nacional ha afirmado que «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» [Sentencia de 11 de julio de 2013, rec. contencioso-administrativo núm. 283/2010 (NFJ055656)], pero consideramos que la reacción del sistema jurídico contra una operación elusiva debe integrar también el principio de seguridad ju-

Estos ejemplos sirven para poner de manifiesto que la planificación fiscal agresiva es un problema que la grandísima mayoría de los Estados debe enfrentar. Aunque cada uno debe hacerlo desde su propia tradición jurídica, también puede apreciarse que determinadas técnicas tienden a traspasar fronteras. Los debates en el seno de la OCDE sobre la «relación cooperativa»²⁷ o el informe BEPS²⁸ tienen una gran relevancia en este ámbito. La Comisión Europea también ha lanzado diversas iniciativas, entre las que queremos destacar la Recomendación de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva [C(2012) 8806 final] porque contiene una propuesta de cláusula general antiabuso.

Desde un punto de vista de política legislativa, la falta de sanción del abuso del derecho tributario es un incentivo para realizar este tipo de operaciones. Si aplicamos el modelo propuesto por ALLINGHAM y SANDMO (1972), y que nos permite explicar el comportamiento de los contribuyentes que no han interiorizado la norma tributaria sino que la observan desde un punto de vista externo (con desconfianza o desapego), resulta evidente que la regulación actual del abuso del derecho no establece los incentivos necesarios para actuar sobre la conducta de estas personas. A grandes rasgos, este modelo contiene un análisis riesgo/beneficio: el contribuyente valora, por una parte, el beneficio derivado de la minimización de la deuda tributaria (beneficio entendido desde un punto de vista individual, es decir, no tiene en cuenta los posibles efectos colectivos de la reducción de la recaudación estatal); por otra, el riesgo de detección y la importancia cuantitativa de la sanción que enfrentaría en tal caso. Como han señalado numerosos autores²⁹, el máximo castigo posible en este caso es pagar lo que se debería haber pagado en ausencia de operaciones artificiosas, más unos intereses que no tienen carácter sancionatorio sino compensatorio.

Al tiempo que es fundamental actuar sobre la actitud de los contribuyentes en general, para favorecer una tendencia a la cooperación y al cumplimiento voluntario, también deben buscarse mecanismos para reprimir de manera adecuada las conductas que son contrarias al sistema tributario en su conjunto, entendido no solo como un conjunto de normas sino también de valores o principios que deben protegerse, fundamentalmente (en lo que respecta a la lucha contra la elusión) el principio de capacidad económica. En este sentido, el fortalecimiento de los mecanismos antielusión no solo está destinado a proteger la recaudación del Estado, sino a evitar la distorsión del reparto de las cargas³⁰.

ridica, por lo que en todo caso deberá tenerse en cuenta; y la jurisprudencia constitucional es clara al señalar que para que dicho principio ceda aquí son necesarias exigencias cualificadas de interés general.

²⁷ Hay dos informes de gran relevancia, publicados por la OCDE, que tratan la relación cooperativa: *Study into the Role of Tax Intermediaries*, de 2008, y *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, de 2013.

²⁸ BEPS es el acrónimo de «Base Erosion and Profit Shifting». Los dos principales instrumentos publicados por la OCDE son el informe *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* y el *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, ambos de 2013.

²⁹ PÉREZ ROYO, 2005; HERRERO DE EGAÑA, 2003; RUIZ ALMENDRAL, 2006: 128; PÉREZ ARRAIZ, 2010: 508.

³⁰ En este sentido, tenemos que disentir de FERREIRO LAPATZA, 2003, cuando afirma que los valores en juego son, por un lado, «la certeza del derecho y la seguridad de los contribuyentes» y por otro «las cifras que la aplicación de tal técnica significan dentro de los ingresos tributarios efectivos». El reparto de las cargas está también en juego, y ese

3. LA MODIFICACIÓN PROPUESTA POR EL ANTEPROYECTO DE REFORMA DE LA LGT

Además de definir el abuso en su apartado primero, el artículo 15 de la LGT contiene otros apartados. Según el apartado segundo, la declaración del conflicto en la aplicación de la norma requiere un informe favorable previo de una Comisión consultiva, regulada en el artículo 159 de la LGT y compuesta, en el ámbito del Estado central, por dos representantes de la Dirección General de Tributos y dos representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Antes de la remisión del expediente a dicha Comisión, el órgano actuante deberá dar al obligado tributario un plazo de quince días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas pertinentes. Luego, la Comisión resolverá en un plazo de tres meses, aunque el plazo puede ampliarse otros tres si fuera necesario.

Por otra parte, el apartado 15.3 de la LGT en la redacción aprobada en 2003 afirma que en las liquidaciones que se practiquen tras la aplicación de la cláusula general antiabuso se aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o se eliminarán las ventajas fiscales obtenidas. Se exigirá la diferencia resultante junto con los intereses de demora correspondientes, sin que proceda la imposición de sanciones.

Este último apartado es el que se modifica en el anteproyecto de ley, añadiendo tres párrafos nuevos:

«No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la Comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 159.8 de esta ley.

A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten».

Por tanto, aunque formalmente se mantiene como regla general la imposibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario, podrá sancionarse cuando exista un criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración o autoliquidación.

dato es relevante en sí mismo y también porque si otros contribuyentes perciben que el sistema tributario no se aplica de manera justa, su conciencia tributaria se ve mermada.

Este criterio administrativo podrá formalizarse por dos vías. La primera es el informe aplicable a un caso concreto, solicitado a la Comisión consultiva en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos. A tales efectos, el párrafo cuarto del artículo 15.3 propuesto prevé la publicación de los informes solicitados previa disociación de datos.

En segundo lugar, un nuevo apartado 8 en el artículo 159 de la LGT permitiría a la Administración tributaria solicitar el informe de la Comisión consultiva respecto de un esquema de planificación fiscal en abstracto, aunque no sea imputable a obligados tributarios concretos:

«Cuando la Administración tributaria considere que en unos actos o negocios determinados, no imputables a obligados tributarios concretos, pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15.1 de esta ley, podrá solicitar motivadamente a la Comisión consultiva que dictamine si concurren tales circunstancias. En estos casos, la Comisión consultiva emitirá informe en el plazo máximo de tres meses».

4. LA PUNIBILIDAD DEL ABUSO DEL DERECHO TRIBUTARIO

La posibilidad de sancionar al contribuyente cuya situación se regularice aplicando la cláusula antiabuso del artículo 15 de la LGT pone sobre la mesa cuestiones relacionadas con el principio de tipicidad, de antijuridicidad y de culpabilidad, que se tratarán en los epígrafes sucesivos.

4.1. LA CUESTIÓN DE LA TIPICIDAD: UNA EROSIÓN DEL SISTEMA DE FUENTES SOLO APARENTE

Podría parecer que la propuesta de reforma de la LGT implica una erosión del sistema de fuentes, al complementar la regulación de su artículo 15 mediante la publicación de criterios administrativos. El criterio administrativo no es una fuente del ordenamiento tributario, y como tal no aparece en el artículo 7 de la LGT. El criterio administrativo es la formalización de la aplicación de una serie de potestades administrativas, de interpretación de la norma y calificación de los hechos. La Instrucción 9/1998, de 1 de abril, de la Dirección de la AEAT, lo define como «la conducta uniforme que sigue la Administración en la aplicación de las normas jurídicas».

Por tanto, es imposible que la publicación de criterios administrativos influya en las exigencias de tipicidad. El Tribunal Constitucional ha afirmado que «la ley puede establecer válidamente infracciones mediante remisiones reglamentarias si contiene el mínimo de tipicidad [...] pero en ese caso corresponderá al reglamento cumplir la garantía constitucional de taxatividad» [STC 145/2013, de 11 de julio (NFJ051487)]. El principio de tipicidad, que en la sentencia citada se denomina «garantía de legalidad material», está evidentemente relacionado con el de legalidad formal, y la exigencia de regulación por ley solo puede ceder en la medida en que sea compatible con los términos en que la Constitución permite la colaboración del reglamento en esta tarea.

Desde este punto de vista, podrá sancionarse el conflicto en la aplicación de la norma tributaria si el artículo 15 de la LGT cumple, por sí mismo, los requisitos mínimos de tipicidad. La publicación de criterios no tiene ningún impacto en este ámbito sino que contiene, en realidad, una exigencia de autolimitación dirigida a la Administración tributaria.

4.1.1. ¿Conlleva la declaración de conflicto una aplicación analógica de la norma?

Uno de los principales argumentos contra la imposición de sanciones es la prohibición de analogía *in malam partem*. Esta afirmación implica, a su vez, concebir que la cláusula general antiabuso del artículo 15 de la LGT constituye una excepción a la prohibición de analogía. Según PALAO TABOADA, uno de los muchos autores que sustentan esta teoría, «el hecho imponible no se ha realizado, sino que la aplicación de la norma eludida se produce por analogía. En consecuencia el castigo del fraude de ley equivaldría asimismo a la apreciación analógica de la norma punitiva, lo cual es contrario al artículo 25.1 de la CE»³¹.

Para el análisis del principio de tipicidad en el conflicto en la aplicación de la norma, la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo (NFJ019865), suele constituir un punto de referencia. En puridad, esta sentencia se refiere a la posibilidad de perseguir el fraude de ley por vía penal y su argumentación, aunque no excesivamente clara³², se basa en la improcedencia de acudir a la figura del fraude de ley para extender el tipo del delito de defraudación fiscal al fraude de ley, que sería un supuesto no específicamente previsto en dicho tipo. La STC 120/2005 no cierra el debate sobre la posibilidad de sanción administrativa, puesto que esta sentencia, como afirma BÁEZ MORENO, «no parece haber tomado una decisión en torno al carácter integrativo de la cláusula antifraude», sino que las disquisiciones sobre la analogía se refieren al contenido del concepto de defraudación³³.

El artículo 4 del Código Civil afirma que «procederá la aplicación analógica de las normas cuando estas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que

³¹ PALAO TABOADA, 1996: 12.

³² Crítica la sistemática de la sentencia BÁEZ MORENO, 2009: 199.

³³ BÁEZ MORENO, 2009: 200. En este sentido, y sin querer entrar en profundidad en esta cuestión –que merecería un artículo completo–, pareciera que el uso del término «defraudación» en la exposición de motivos del Anteproyecto no es casual, sino que podría estar destinado a legitimar la aplicación del artículo 305 del Código Penal a una conducta –el abuso del derecho– que ahora pasaría a ser administrativamente sancionable. FERREIRO LAPATZA, 2001, resume los argumentos de la doctrina española contra la posibilidad de sancionar penalmente el fraude de ley: un menor grado de peligrosidad de la conducta, por no haber violación directa del ordenamiento; la inexistencia de tipicidad y la prohibición de analogía; y, finalmente, la inexistencia de una conducta «defraudatoria» típica a efectos del Código Penal ya que no hay ocultación ni engaño, sino que los hechos realizados están a la vista. Según nuestro análisis del actual artículo 15 de la LGT, solo el tercer supuesto sería aplicable, y siempre que se considere que el empleo de mecanismos artificiosos no implican engaño de ningún tipo.

se aprecie identidad de razón». La teoría de la analogía era la más lógica a la luz de la redacción originaria del artículo 24 de la LGT anterior³⁴. Sin embargo, como hemos anticipado, sostenemos que la cláusula general antiabuso tiene una naturaleza diferente.

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de enero de 2014 [rec. de casación 390/2011 (NFJ053488)] califica el actual artículo 96.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades³⁵ (TRLIS) de «cláusula antiabuso» que subordina la aplicación del régimen especial de fusiones a la concurrencia de «motivos económicos». Y añade: «si no existen tales motivos, lo que hay es una infracción directa de tal norma, con la consecuencia de la aplicación del régimen general. Dicho en otros términos: no hay aquí "norma defraudada", hay "norma infringida"». Esto permite la sanción en el caso de que se intenten invocar los beneficios del régimen de reorganizaciones societarias sin que se cumplan los requisitos del artículo 96.2 del TRLIS, puesto que «la razón por la que en los supuestos de fraude de ley –hoy denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria– se eliminan las sanciones reside en la inexistencia de infracción directa de una norma»³⁶.

En esa misma sentencia, el Tribunal Supremo afirma que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria equivale al fraude de ley de la antigua LGT. Lo consideramos erróneo porque, en nuestra opinión, el artículo 15 de la LGT es una figura más cercana a la cláusula antiabuso específica del artículo 96.2 del TRLIS, como argumentaremos ahora³⁷.

El artículo 96.2 del TRLIS transcribe el actual artículo 15.1 a) de la Directiva 2009/133/CE, sobre operaciones de reestructuración societaria³⁸, que permite a los Estados no aplicar los beneficios de la Directiva cuando la operación realizada

«tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos econó-

³⁴ El artículo 24 de la LGT de 1963, en su redacción original, establecía en su apartado 1 una prohibición de analogía; y, en su apartado 2, señalaba lo siguiente: «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». Tras las modificaciones introducidas por la Ley 25/1995, la prohibición de analogía quedó en el artículo 23.3 y el artículo 24.1 pasó a afirmar que: «para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo».

³⁵ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 61, de 11 de marzo de 2004).

³⁶ STS de 16 de enero de 2014, recurso de casación núm. 390/2011 (NFJ053488).

³⁷ Véase también, en este sentido, PITA GRANDAL y ANEIROS PEREIRA, 2012: 140-145.

³⁸ Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (versión codificada). Diario Oficial de la Unión Europea L 310, de 25 de noviembre de 2009.

micos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal».

Con carácter preliminar, queremos advertir de que la referencia a «el fraude o la evasión fiscal» es fruto de una traducción errónea, que la doctrina ha señalado pero que no ha sido corregida en esta Directiva. La versión en francés se refiere a «la fraude ou l'évasion fiscales», pero «évasion» se refiere a la reducción ilegítima del impuesto por vías legales, es decir, a la elusión. En la versión inglesa se lee «tax evasion or tax avoidance»; «avoidance» significa también elusión. La amplitud de los términos empleados pretende amparar la totalidad de instrumentos y doctrinas antiabuso desarrolladas en los diferentes Estados de la Unión³⁹.

La sentencia *Kofoed* del Tribunal de Justicia de la Unión Europea afirma que esta cláusula refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual el abuso de derecho está prohibido. Esto implica que la Directiva permite a los Estados miembros, en el caso de prácticas abusivas, denegar los beneficios que reconoce. Son prácticas abusivas las «operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho [de la Unión]»⁴⁰.

Si unimos los requisitos contenidos en la literalidad del artículo 15.1 a) de la Directiva con el desarrollo jurisprudencial del Tribunal de Justicia, veremos que combate unas conductas equivalentes a las que describe el artículo 15 de la LGT.

Un primer elemento configurador es la reducción de la deuda tributaria, ya que el artículo 96.2 del TRLIS o el 15.1 a) de la Directiva actúan contra la aplicación improcedente de un régimen tributario más beneficioso. Una de las novedades del artículo 15 de la LGT de 2003 frente al fraude de ley es que queda claro que no se aplica solo en caso de elusión del hecho imponible, sino ante cualquier caso de minoración de la deuda tributaria, incluida la captación indebida de beneficios fiscales.

En segundo lugar, la Administración deberá acreditar el uso de actos o negocios artificiosos o impropios u «operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales», según la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Por último, en ambos casos se exige acreditar la ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes, que es a lo que hace referencia el artículo 15.1 a) de la Directiva cuando se refiere a la existencia de «motivos económicos válidos».

³⁹ PITA GRANDAL y ANEIROS PEREIRA, 2012: 140.

⁴⁰ STJUE de 5 de julio de 2007, *Kofoed*, C-321/05 (NFJ026003), ap. 38.

Si el artículo 15.1 a) de la Directiva 2009/133/CE, y por tanto el artículo 96.2 del TRLIS que lo transcribe, describen una conducta abusiva prohibida por el sistema jurídico-tributario de una manera claramente equivalente a como lo hace el artículo 15 de la LGT, esto significa que el artículo 15 de la LGT no regula ya el fraude de ley sino el abuso de derecho, que es un concepto distinto (según sostenemos y según afirma la sentencia del Tribunal Supremo citada, pese a luego asimilar erróneamente, quizás por inercia, el fraude de ley y el conflicto en la aplicación de la norma).

Ambos artículos, 15 de la LGT y 96.2 del TRLIS, encuentran un sustrato común en el artículo 7.2 del Código Civil español, que prohíbe el abuso del derecho. Según, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2009 [rec. de casación núm. 2800/2003 (NFJ036821)], la cláusula antiabuso específica contenida en el artículo 96.2 del TRLIS está directamente relacionada con el abuso del derecho regulado en el ámbito civil. Y, para autores como FERREIRO LAPATZA (2003), «el abuso en la aplicación de las normas tributarias entronca [...] con la doctrina y la figura del abuso del derecho recogidas en el artículo 7.2 CC». Este autor se refiere a la propuesta del anteproyecto, denominada «abuso», pero que no experimentó cambios sustanciales en cuanto a su contenido.

En el artículo 15 de la LGT no existe, por tanto, la elusión de la norma que regula el hecho imponible valiéndose de otra diferente como norma de cobertura. Lo que existe es un uso abusivo del derecho: el incumplimiento de un requisito general que afecta a todo el sistema jurídico-tributario y que condiciona la aplicación de cada norma a la inexistencia de actos o negocios artificiosos o impropios de cuya utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del simple ahorro fiscal. Así, el artículo 15 de la LGT constituye un límite a la autonomía de la voluntad, aunque solo en la medida en que dicha autonomía tenga consecuencias en el ámbito fiscal. Es decir, la introducción de una cláusula general antiabuso implica que, a los únicos efectos tributarios, no está permitido evitar un determinado gravamen o captar un beneficio tributario (test de la existencia de una ventaja fiscal) mediante el abuso de la autonomía de la voluntad (abuso que se comprueba mediante el test de artificiosidad y el de propósito negocial).

A modo de síntesis: nos encontramos en el ámbito del abuso del derecho y, por tanto, en el ámbito de los límites de la libertad de configuración de la propia actividad económica. Esta afirmación es coherente con la afirmación, muy extendida, de que el artículo 15 de la LGT se aplica justo en los límites de la llamada «economía de opción», que hemos calificado como consecuencia de la autonomía negocial del 1.255 del Código Civil. También concuerda con la afirmación del Tribunal Supremo de que en el abuso del derecho del artículo 96.2 del TRLIS –que sostenemos equiparable con el art. 15 de la LGT– se produce la infracción de una norma, y esa es la causa última de la reacción del ordenamiento. Por el contrario, la integración, por analogía o por restricción teleológica, tiene como presupuesto de hecho la elusión o captación indebida de una norma sin la infracción directa de otra.

En el fraude de ley de la anterior LGT era pacífico que la reacción del ordenamiento implicaba una aplicación analógica de la norma, permitida expresamente por el artículo 24 como

excepción a la prohibición de analogía que lo precedía⁴¹. Sin embargo, esta cuestión no es tan clara en el artículo 15 de la actual LGT, el cual afirma que «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».

Es evidente que si la intención del contribuyente era la de evitar la aplicación de una determinada norma o captar indebidamente la aplicación de un beneficio tributario, el resultado final de la aplicación del artículo 15 de la LGT debe ser que se aplique la norma que hubiera correspondido o se elimine la ventaja fiscal alcanzada. Este objetivo puede alcanzarse tanto mediante la aplicación analógica de la norma eludida (o la restricción teleológica de la indebidamente aplicada⁴²) como mediante la reconfiguración de los hechos, al amparo de una potestad de calificación reforzada (o recalificación⁴³) contenida en el propio artículo 15 de la LGT.

Al contrario que en el fraude de ley, no está indiscutiblemente claro si se prevé como reacción principal la integración de la norma o la reconfiguración de los hechos. «Se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios» puede interpretarse como la aplicación (analógica) de la norma que se hubiera aplicado de no mediar abuso (donde «a los actos o negocios usuales o propios» desarrolla directamente «la norma que hubiera correspondido») o como la reconfiguración de los hechos vía calificación para su adaptación a los actos o negocios que fueran usuales o propios (en este caso, «a los actos o negocios usuales o propios» estaría enlazado directamente con «se exigirá el tributo»⁴⁴).

Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea opta con total claridad por una de estas soluciones. El apartado 94 de la sentencia *Halifax*⁴⁵ (una sentencia frecuentemente citada por el Tribunal Supremo al analizar el fraude de ley⁴⁶) afirma que las «operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva». Si

⁴¹ Véase la nota al pie número 34.

⁴² BÁEZ MORENO, 2010: 470-471.

⁴³ GARCÍA NOVOA, 2005: 160, analiza si puede afirmarse que «la función tradicional de la Administración para "calificar" se convierte en una función "recalificadora", en la medida en que la primera "calificación" corresponde al contribuyente». Su respuesta es afirmativa y se vincula con «la profunda transformación operada en las relaciones entre el sujeto pasivo y la Administración a partir del fenómeno de la masificación» y la asunción de tareas de autoliquidación por parte del obligado tributario (2005: 164).

⁴⁴ La frase podría reordenarse así: «se exigirá el tributo aplicando a los actos o negocios usuales o propios [previa reconfiguración vía calificación] la norma que hubiera correspondido [de no haber mediado abuso]».

⁴⁵ STJUE de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02 (NFJ021677).

⁴⁶ Por ejemplo, la STS de 24 de febrero de 2014, recurso de casación núm. 1347/2011 (NFJ053810).

interpretamos el artículo 15 de la LGT a la luz de esta jurisprudencia⁴⁷, concluiremos que la redefinición o reconstrucción del hecho imponible por aplicación de su apartado 3 no es un supuesto de analogía⁴⁸, sino «de la sustitución del hecho o negocio realizado por el que hubiese sido el negocio propio o habitual»⁴⁹. La conclusión, a fortiori, es coherente con los Comentarios de 2010 al Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, que señalan que «anti-avoidance rules are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability» (art. 1, parágrafo 9.2).

Por una mera cuestión de simetría consideramos también más lógico que, puesto que el abuso del derecho se caracteriza por el empleo de actos o negocios artificiosos, la reacción correctora se aplique también sobre esos mismos hechos. La reconfiguración de los hechos es un paso ineludible, en todo caso, para poder aplicar correctamente la norma correspondiente, aunque ese paso se hiciera en abstracto. Piénsese en el clásico ejemplo de la compraventa de una vivienda enmascarada como la constitución de una sociedad en la que un sujeto aporta el inmueble y otro una cantidad de dinero equivalente al precio convenido para luego, inmediatamente, liquidar la sociedad y atribuir a cada cual lo contrario de lo que aportó. La solución pasa, efectivamente, por aplicar las normas que gravan la compraventa civil, contenidas en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Pero es imposible aplicar las normas que regulan este impuesto sin previamente determinar que la operación se ha configurado de manera abusiva y que el negocio usual y propio en este caso es la compraventa. Solo desde ese momento podemos aplicar la norma que describe el hecho imponible –art. 7.1 A) del texto refundido–, el sujeto pasivo –art. 8 a)–, la base imponible –art. 10.1–, etcétera. Y tras esta reconfiguración vía calificación, la norma se aplica normalmente, sin necesidad de ampliar su ámbito (y lo mismo sucede, *mutatis mutandis*, en el caso de captación indebida de un beneficio fiscal).

⁴⁷ Como acabamos de señalar, el propio Tribunal Supremo la emplea como parámetro interpretativo. Podría ser obligatorio tenerla en cuenta si partimos de las siguientes asunciones: a) Existe un único principio antiabuso en el Derecho de la Unión Europea, definido de manera equivalente en ámbitos armonizados y no armonizados y para la fiscalidad directa e indirecta; b) El artículo 15 de la LGT debe interpretarse a la luz de ese principio cuando se aplique a situaciones relacionadas con alguna de las libertades de circulación de la Unión Europea; c) Al establecer una única cláusula antiabuso que se aplica a las situaciones relevantes para el Derecho de la Unión y las puramente internas, el legislador ha optado por aplicar los mismos criterios en uno y otro caso [véase, en este sentido, la STJUE de 17 de julio de 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95 (NFJ005725), ap. 32].

⁴⁸ Rechazan la existencia de analogía, a partir de diversos fundamentos, ESCRIBANO, 2005: 85; RUIZ ALMENDRAL, 2006: 124-148; GARCÍA BERRO, 2010, entre otros.

⁴⁹ CRUZ PADIAL y BAHÍA ALMANSA, 2010: 502. GARCÍA BERRO, 2010, afirma que «la reacción natural [...] de dispensar a las actuaciones elusivas la tributación propia de las formas jurídicas eludidas [...] puede hacerse emanar directamente del mismo proceso de interpretación-calificación». Según SANZ GADEA, 2009: 220, «el conflicto se plantea cuando el sujeto pasivo ha desfigurado los hechos a través de la realización de negocios inusuales o impropios. Entonces, la correcta calificación de los mismos habrá de bastar para seleccionar la norma en la que deben subsumirse. La línea frontera entre el conflicto y la calificación es muy tenue».

Hemos empleado la expresión «potestad de calificación reforzada». Con ello queremos poner de manifiesto que el artículo 15 de la LGT permite a la Agencia Tributaria ir más allá de lo que sería posible al amparo de la potestad de calificación ordinaria. Una diferencia relevante es que el artículo 13 de la LGT se aplica a hechos, actos o negocios individualmente considerados y que, si la naturaleza de una relación jurídica está clara, no es posible modificarla a efectos fiscales⁵⁰. Pero incluso aunque una serie de operaciones deban considerarse correctamente calificadas si se analizan de manera aislada, el artículo 15 de la LGT permite recalificar el esquema, entendido como un todo, atendiendo a los efectos que producen las operaciones al combinarse entre sí⁵¹ (siempre que, claro está, se cumplan los requisitos de existencia de una ventaja tributaria, artificiosidad y ausencia de propósito negocial).

Es importante señalar que esta «potestad reforzada» de calificación de los hechos no implica un desplazamiento hacia la llamada «interpretación económica». Consideramos, en este sentido, que los contratos deben concebirse como un supuesto de intersección entre, al menos, dos sistemas de comunicación: el jurídico y el económico⁵². Si en cada uno de dichos sistemas se aplican reglas diferentes que permiten construir modelos de la realidad⁵³, lo que hace el artículo 15 de la LGT es interpretar un conjunto de actos económicos (construidos sobre las diadas «tener/no tener», «dar/no dar») desde la perspectiva del sistema jurídico. El principio «sustancia sobre forma» o el test de «motivos económicos válidos» que se contienen en el artículo 15 de la LGT están destinados a resolver una discrepancia entre el modelo jurídico y el modelo económico de la realidad (teniendo en cuenta que, en el interior del sistema jurídico, el sistema económico se analiza desde la lógica inherente al derecho⁵⁴). De esta manera prevalece, en el ámbito jurídico (y, concretamente, en el ámbito del derecho tributario) el sentido dado a cada figura negocial, que normalmente se expresa a través de la causa: entendida, a su vez, como «la función económico-social concreta querida por los concretos contratantes que prestan consentimiento», en palabras de CLAVERÍA⁵⁵.

Estamos, por tanto, ante una doble intersección entre los sistemas jurídico y económico (existe una primera intersección en la institución del contrato y otra intersección en la propia cláusula general antiabuso), pero el artículo 15 de la LGT opera sobre la realidad desde una perspectiva

⁵⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de noviembre de 2009, recurso contencioso-administrativo núm. 31/2008 (NFJ036538).

⁵¹ Por ejemplo, en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de abril de 2013 [rec. contencioso-administrativo núm. 51/2010 (NFJ050561)] se afirma que «la calificación de cada operación no se altera ni modifica por la Inspección, que lo que impugna es el resultado obtenido por el conjunto de actos formalmente correctos».

⁵² Así lo afirma ÅKERSTRÖM ANDERSEN, 2013.

⁵³ Nos inspiramos en este sentido en FOUCAULT, 1996: 17, cuando afirma que «en la sociedad, o al menos en nuestras sociedades, hay otros sitios en los que se forma la verdad, allí donde se definen un cierto número de reglas de juego, a partir de las cuales vemos nacer ciertas formas de subjetividad, dominios de objeto, tipos de saber».

⁵⁴ Las teorías autopoiéticas del derecho llegan a negar toda posibilidad de comunicación entre los diferentes sistemas de comunicación. Según TEUBNER, 2002: 34, existe «una construcción del mundo exterior por parte del Derecho».

⁵⁵ Tomamos la cita de CLAVERÍA GOSÁLBEZ, 2011.

estrictamente jurídica en todo caso, incluso aunque para ello tenga que crear una «imagen» del sistema económico. Y lo hace siempre, repetimos, sobre la base de criterios estrictamente jurídicos.

¿Es la actividad de calificación administrativa en este caso *equivalente* a la aplicación analógica de la norma? Desde luego, de ser así, los mismos principios que limitan la integración de las normas tributarias deberían aplicarse a la operación de calificación que se contiene en el artículo 15 de la LGT. Nuestra posición, ya apuntada previamente, es que el ordenamiento está reaccionando ante comportamientos que tratan, indebidamente, de sustraerse a un determinado gravamen o de captar la aplicación de un beneficio fiscal. Se están infringiendo los límites que, en el ámbito tributario y exclusivamente a tales efectos, tiene la autonomía de la voluntad. Si extendemos al artículo 15 de la LGT el razonamiento que realiza el Tribunal Supremo sobre el actual artículo 96.2 del TRLIS y al que ya hemos hecho referencia, no habrá norma defraudada, sino norma infringida. En línea de principio, por tanto, cabe sanción. Podríamos incluso atrevernos a afirmar que, en la medida en que la cláusula antiabuso limita las posibilidades de configuración negocial, será el contribuyente el que estará aplicando una determinada norma más allá de su estricto ámbito o restringiendo indebidamente su alcance⁵⁶.

Al no estar presente la analogía en el proceso de determinación de la deuda tributaria, tampoco se extiende dicha analogía al ámbito sancionador. La calificación de los hechos no implica ningún problema desde el punto de vista de tipicidad en el derecho administrativo sancionador, atendiendo a la formulación de este principio en el artículo 139 de la Ley 30/1992. Este artículo afirma que tanto las infracciones como las sanciones estarán previstas en una ley, y su apartado cuarto añade que las normas que definan infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica.

La reversión de la asimilación del artículo 15 de la LGT vigente con el fraude de ley, su carácter de abuso del derecho y la existencia de una «norma infringida»; así como el hecho de que el resultado de su aplicación sea la recalificación de los hechos y no la integración (por analogía o restricción teleológica) de la norma correspondiente, nos lleva a descartar, por ahora, que la aplicación de la norma de conflicto excluya necesariamente la sanción.

4.1.2. La necesaria predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de su sanción

También relacionado con el principio de tipicidad, muchos autores consideran que el principal problema para sancionar en el caso de conflicto en la aplicación de la norma sería la falta de *lex*

⁵⁶ En este sentido, afirma la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 2013 [rec. contencioso-administrativo núm. 383/2010 (NFJ053033)], sobre una operación en torno a unos bonos brasileños que «la existencia de un pacto sobre intereses entre las partes desnaturaliza la verdadera significación jurídica del artículo 11 del Convenio de Doble Imposición Hispano Brasileño, que al contener un supuesto de exención tributaria, ha de ser interpretado en sus estrictos términos, rechazando una interpretación analógica (sic) que, como en el caso presente, únicamente reporta una ventaja fiscal contraria al objetivo y finalidad de la norma».

certa, y que se refiere a la «imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes», según la STC 25/2004, de 26 de febrero (NCJ040934).

La sentencia *Halifax*, que ya hemos citado, afirma en su apartado 93 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», y para parte de la doctrina esta afirmación implica la imposibilidad radical de dicha sanción⁵⁷. Ahora bien, hay que tener en cuenta dos aspectos: en primer lugar, que estamos ante un argumento *obiter dicta* sobre el que no se había consultado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea; y el segundo y más importante, que Gran Bretaña no pretendía corregir la operación abusiva aplicando una norma escrita, sino un principio de construcción jurisprudencial de sustancia sobre forma. Lo mismo sucede en la sentencia *Emsland-Stärke*⁵⁸ citada por *Halifax* en ese apartado 93. Por tanto, la posibilidad de que una cláusula general antiabuso reúna los requisitos de *lex certa* no puede descartarse por principio y, de hecho, existen numerosas experiencias en derecho comparado donde sí se permite la sanción. Sin ánimo de exhaustividad, podemos señalar los ejemplos de Australia⁵⁹, Estados Unidos⁶⁰, Finlandia⁶¹, Francia⁶² o Países Bajos⁶³.

Lo que tenemos que analizar es, por tanto, si en el caso concreto del artículo 15 de la LGT se cumplen las exigencias constitucionales. En el sistema italiano, jurídicamente cercano al nuestro y donde es posible la sanción, se ha considerado que el artículo 37 bis del decreto del Presidente de la República de 29 de septiembre de 1973, núm. 600, cumple con los requisitos de *lex certa* (constituye un «fundamento normativo chiaro ed univoco»⁶⁴). La redacción de dicho artículo, calificable como una cláusula (semi)general antiabuso⁶⁵, puede traducirse como:

⁵⁷ FALCÓN Y TELLA, 2006; BONET SÁNCHEZ, 2007.

⁵⁸ STJUE de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99 (NFJ045382), ap. 56.

⁵⁹ *Taxation Administration Act 1953* (Cth.), Sch. 1, s. 284-145 y s. 284-160, que fija la sanción base en el 50% de la cuota defraudada, aunque puede verse reducida o incrementada.

⁶⁰ Section 6662(b) (6) del *Internal Revenue Code*: «Any disallowance of claimed tax benefits by reason of a transaction lacking economic substance»; se aplica una sanción incrementada si se ha dejado de declarar algún dato relevante.

⁶¹ Act on Taxing Procedure, section 32.

⁶² Artículo 1.729 b) del *Code général des impôts*. La sanción es del 80%, o del 40% si no se puede demostrar que el contribuyente tomó la iniciativa para la realización de las operaciones abusivas o que ha sido el principal beneficiado.

⁶³ En Países Bajos no se excluye la sanción por principio, pero solo será aplicable cuando la posición del contribuyente no sea sostenible en los tribunales. Este es un test más favorable al contribuyente que el del «criterio razonable» del artículo 179.2 d) de la LGT, puesto que solo será posible sancionar cuando el contribuyente haya adoptado una posición «claramente contraria a la ley» que implicara negligencia grave o dolo (LUJA, 2010: 8). En España, por el contrario, es posible sancionar la negligencia simple.

⁶⁴ Suprema Corte di Cassazione, sezione tributaria; sentenza de 30 novembre 2011, n. 25537. El recurrente alegó precisamente la doctrina Halifax y la *Corte di Cassazione* consideró que si existía tal base legal clara y exenta de ambigüedad.

⁶⁵ En la medida en que solo se aplica en los ámbitos que establece el propio artículo en su apartado 3.

«no pueden oponerse a la Administración tributaria los hechos, actos y negocios, incluso conectados entre ellos, que no tengan un motivo económico válido y que estén orientados a eludir obligaciones o prohibiciones establecidas en el ordenamiento tributario y obtener reducciones o devoluciones fiscales a las que no se tendría derecho».

Como señala RUIZ ALMENDRAL, «el hecho de que una norma precise de [...] interpretación y concreción no la convierte en nula»⁶⁶. Pero afirma también la STC 104/2009, de 4 de mayo (NCJ049484), que la Constitución no acepta formulaciones del tipo «tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador».

Desde esta perspectiva, el artículo 15 de la LGT ha fracasado por completo. LINARES GIL señalaba en 2004 las «dificultades hermenéuticas de la ley», que solo serían superables «con la futura aplicación judicial»⁶⁷. Lo cierto es que la jurisprudencia no ha ayudado, en absoluto, a clarificar el contenido exacto de la norma: SANZ GADEA, tras analizar la evolución de la jurisprudencia, señala «la dificultad de distinguir entre el conflicto, la simulación, el fraude a la ley tributaria, la calificación y la economía de opción»⁶⁸. La modificación de la LGT no ha producido un cambio relevante en la jurisprudencia de los tribunales, que siguen asimilando conflicto y fraude de ley. Como ha afirmado PÉREZ ARRAIZ inspirándose en PALAO TABOADA, «la interpretación se realiza según la forma de entender el Derecho y en base a un sistema de valores aceptados por la sociedad (conciencia jurídica)»⁶⁹. Ello explica que cambios mínimos en una norma no sean suficientes para provocar la precepción de que la institución que se regula ha mutado sustancialmente, y obliga a revisar el artículo 15 de la LGT para garantizar su función directiva, de manera que su aplicación no dependa de una decisión «prácticamente libre» de los operadores jurídicos que a veces parece conducir a la arbitrariedad⁷⁰.

Es cierto que el artículo 96.2 del TRLIS tiene una redacción similar, pero se aplica exclusivamente a un determinado tipo de operaciones; el hecho de que la cláusula del artículo 15 de la LGT sea aplicable con carácter general implica una mayor incertidumbre (aunque sea desde el punto

⁶⁶ RUIZ ALMENDRAL, 2006: 131.

⁶⁷ LINARES GIL, 2004: 13; CALDERÓN CARRERO y RUIZ ALMENDRAL, 2010.

⁶⁸ SANZ GADEA, 2009: 220.

⁶⁹ PÉREZ ARRAIZ, 2010: 508. Véase también SANTOS, 1980.

⁷⁰ Llega a afirmar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de noviembre de 2013 [rec. contencioso-administrativo núm. 416/2011 (NFJ052696)] que «si bien en el plano teórico existe una delimitación entre la figura de la simulación y el fraude de ley (ahora denominado conflicto en la aplicación de la norma) lo cierto es que en la práctica existen supuestos que es compleja su calificación y el propio Tribunal Supremo ha apreciado la existencia de simulación aun cuando se hayan considerado los contratos válidos, lícitos y reales». La sentencia hace referencia a diversos casos específicos. Por su parte, la STS de 30 de mayo de 2011 [rec. de casación núm. 1061/2007 (NFJ043872)] afirma que «a pesar de la diferencia teórica que existe, en el plano conceptual, entre fraude de ley y simulación, se ha producido en su vertiente práctica, en su aplicación por la jurisprudencia una superposición y compatibilidad entre ambas figuras».

de vista cuantitativo) en el alcance de las obligaciones del contribuyente. Sea como fuere, advertidas las fallas del artículo 15 de la LGT, que es incapaz de clarificar la actuación administrativa al reprimir la elusión tributaria, entendemos más que conveniente revisar su apartado primero⁷¹.

Las directrices sobre las que debería reformarse la norma para garantizar el respeto del principio de tipicidad pueden encontrarse en la STC 145/2013, de 11 de julio (NFJ051487), que analizó la compatibilidad con la Constitución de los apartados 2 y 10 del artículo 16 del TRLIS, en la redacción dada por la Ley 36/2006, 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Téngase en cuenta que aunque el resultado de la aplicación de la cláusula general antiabuso sea la calificación de los hechos, y la sanción se aplique siempre en combinación con otras normas tributarias, el artículo 15 de la LGT no debería considerarse una norma estrictamente procedimental, sino una norma material que, como hemos señalado *supra*, impone un requisito general en el ámbito tributario que condiciona la aplicación de las normas tributarias a la inexistencia de actos o negocios en abuso de derecho. En tanto que norma material, son exigibles las exigencias de tipicidad que derivan de la Constitución.

Según la doctrina constitucional, el principio de tipicidad exige al poder legislativo el «máximo esfuerzo posible» para garantizar la seguridad jurídica. Es necesario que la ley determine (en su caso, con la ayuda del reglamento; pero en tal caso, correspondería a la ley fijar con la suficiente precisión los aspectos fundamentales) los elementos subjetivos y objetivos que delimitan la infracción y el bien jurídico protegido.

Entendemos que la norma establece con suficiente claridad cuál es el objetivo que pretende. Desde el punto de vista sistemático y de su contenido, y atendiendo también a los antecedentes del artículo 15 de la LGT, es evidente que se trata de un instrumento contra la elusión fiscal y que debe interpretarse a la luz de la autonomía negocial del artículo 1.255 del Código Civil⁷², cuyas raíces se encontrarían en los artículos 10 y 38 de la Constitución. Esto permite, en los términos de la STC 145/2013, «excluir una interpretación expansiva del ámbito típico».

El elemento subjetivo de una cláusula general antiabuso, como no podría ser de otra forma, coincide con el de obligado tributario. Va más allá de la figura del sujeto pasivo, ya que la jurisprudencia ha afirmado, por ejemplo, que cabe la aplicación del fraude de ley para regularizar las obligaciones del retenedor⁷³.

⁷¹ La otra opción es considerar que estas ambigüedades son admisibles en abstracto y deberán resolverse «en los procesos en los que los textos legales ambiguos e imperfectos sean aplicables», como ha afirmado la STS de 27 de mayo de 2014 (NFJ054824), al analizar la constitucionalidad del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de operaciones vinculadas.

⁷² Más que en un concepto de «economía de opción» que, como hemos señalado *supra*, es cuestionable.

⁷³ STS de 3 de octubre de 2011, recurso de casación núm. 2528/2007 (NFJ055473); Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de diciembre de 2011, recurso contencioso-administrativo núm. 515/2010 (NFJ045377).

Es, por tanto, en el elemento objetivo donde se producen los problemas más evidentes. Aunque apenas hay jurisprudencia que aplique directamente el artículo 15 de la LGT más allá de los Tribunales Superiores de Justicia (las sentencias del Tribunal Supremo en 2014 están aún revisando liquidaciones anteriores a 2004), sí hay jurisprudencia constante que asimila el conflicto en la aplicación de la norma con el fraude de ley y, por tanto, reproduce la extrema confusión que envuelve a dicha figura.

Los criterios de artificiosidad y de propósito negocial podrían desarrollarse a partir de la Recomendación de la Comisión sobre planificación fiscal agresiva de 2012. Aunque esta recomendación ha recibido críticas⁷⁴, consideramos que es un buen punto de referencia para construir una cláusula antiabuso más detallada que sea conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁷⁵.

En la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los dos criterios tienden a estar mezclados, por lo que la Recomendación los desarrolla conjuntamente en su apartado 4.4. A grandes rasgos, los elementos a), c) y d) pueden relacionarse con la artificiosidad y los elementos b), e) y f), con el test del propósito negocial. Partiendo de estos elementos, vamos a reformularlos y refundirlos parcialmente.

4.1.2.1. Test de artificiosidad

Los actos y negocios se considerarían artificiosos cuando:

- **El resultado generado por un esquema en su conjunto no fuera coherente con la finalidad propia de las operaciones individuales realizadas.**

Este inciso refleja el apartado 4.4 a) de la Recomendación. Un ejemplo de esta situación sería la realización de dos operaciones sucesivas, la primera de reducción de capital con devolución de aportaciones y la segunda de ampliación de capital con cargo a reservas. Este caso fue analizado por la STS de 30 de mayo de 2011 [rec. de casación núm. 1061/2007 (NFJ043872)] donde se afirmó que «la finalidad perseguida ha sido la de distribuir reservas a los socios, ya que ni existió voluntad de reducir el capital que quedaba tras la operación fijado en la misma cuantía inicial, ni se cumple tampoco la finalidad propia del aumento de capital con cargo a reservas para dar mayor estabilidad a la sociedad y mayor solvencia frente a terceros ya que se han mantenido las mismas garantías desde el principio». La Recomendación de la Comisión contiene la siguiente redacción literal en el apartado 4.4 a): «la caracterización jurídica de las diferentes fases de las que consta un mecanismo es incompatible con la naturale-

⁷⁴ AUJEAN, 2013: 65.

⁷⁵ Como señala CALDERÓN CARRERO, 2013: 26, «La cláusula general común propuesta por la Comisión está configurada considerando las limitaciones impuestas por el Derecho Comunitario».

za jurídica del mecanismo en su conjunto». La versión inglesa se refiere a *legal substance*, que debería traducirse más bien por «contenido jurídico». Presumimos que, en España, este requisito tendería a interpretarse desde la perspectiva de la causa.

- **El esquema incluyera elementos que tuvieran por efecto compensarse o anularse entre sí.**

Este inciso recoge lo establecido en el apartado 4.4 c): «el mecanismo o la serie de mecanismos incluyen elementos que tienen por efecto compensarse o anularse entre sí». También se hace referencia, en la letra d), a aquellos supuestos donde «las operaciones concluidas son de naturaleza circular», pero entendemos que se trata de supuestos parecidos. Podemos poner como ejemplo uno procedente de la jurisprudencia italiana, donde se aplicó la cláusula del artículo 37 bis del decreto del Presidente de la República ya citado. Un banco británico adquirió un bono de una empresa también británica, por el que la empresa pagaba un interés. Este banco británico transmitió el bono a otro banco, italiano, mediante una compraventa con pacto de retro. De este modo, el banco italiano pasaba a ser titular del bono y del derecho a percibir los intereses (que le pagaba el banco británico). Por su parte, en virtud del contrato de compraventa con pacto de retro, el banco italiano pagaba al banco británico un interés, que era equivalente al interés pagado por el banco británico menos el impuesto soportado por este. Así, los dos pagos se anulaban en la práctica. Pese a ello, tanto el banco italiano como el banco británico obtenían un derecho de crédito para eliminar la doble imposición. Italia aplicó su cláusula antiabuso para negar el derecho de crédito porque consideró que era un beneficio fiscal indebidamente aplicado⁷⁶.

Encontramos un caso similar en la respuesta de la DGT de 29 de diciembre de 2006 a la Consulta V2604/2006 (NFC024287). Aquí, la DGT advierte de la posibilidad de aplicar el artículo 15 de la LGT a un supuesto donde dos personas se realizan sendos préstamos sin interés de cuantía prácticamente equivalente. La intención de las partes era aprovechar en mayor medida la deducción por inversión en vivienda, puesto que se practicaría a medida que se fuera amortizando el préstamo destinado a la adquisición. El hecho de que haya dos préstamos recíprocos casi de la misma cuantía es un indicio de artificiosidad.

4.1.2.2. *Test de propósito negocial*

Se podría considerar que las operaciones tienen ante todo un objetivo fiscal y no producen efectos económicos o jurídicos relevantes en virtud de indicios como los siguientes⁷⁷:

⁷⁶ BLESSING, GEURTS, MAISTO y PLOTIS, 2013: 22-23. Se trata de las actas de la *Second IBA/CIOT Conference*; el ejemplo fue puesto por G. MAISTO.

⁷⁷ Los dos siguientes epígrafes se corresponden con las letras b) y e) del epígrafe 4.4. Además existe una letra f) que se refiere a la situación donde «el beneficio esperado antes de impuestos es insignificante en comparación con el importe

- **Que no se ejecutaran atendiendo a un comportamiento económico racional.**

Este inciso recoge lo establecido en el apartado 4.4 b) de la Recomendación de la Comisión. Podemos poner como ejemplo el caso *Part Service*, que implicaba la división de un contrato de arrendamiento financiero en diversos contratos. De dos empresas vinculadas, una (IFIM) celebraba con un determinado cliente un contrato de cesión de uso de un automóvil con opción de compra; la otra (Italservice), un contrato de financiación y seguro respecto de ese vehículo, con el mismo cliente. Italservice celebraba a su vez un contrato de mediación con IFIM, por el cual IFIM ejecutaba el contrato con el usuario y recibía de Italservice una compensación en concepto de intermediación. Así se conseguía reducir la imposición por IVA (solo se repercutía IVA en las cuotas pagadas por el cliente a IFIM). Tanto la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁷⁸ como la sentencia de la *Corte di Cassazione* italiana⁷⁹ señalan como elemento relevante que el contrato de cesión de uso celebrado por IFIM no fuese económicamente rentable.

En el caso de reestructuraciones en el seno de grupo de empresas, se han rechazado aquellas que constituyen «operaciones de desplazamiento patrimonial de acciones que se revelan como una mera reordenación formal sin trascendencia patrimonial ni económica» [Sentencia de la Audiencia Nacional de 14 de noviembre de 2013, rec. contencioso-administrativo 367/2010 (NFJ053053)]. En el caso citado, la matriz neerlandesa pasó de controlar directamente una filial en Países Bajos a hacerlo de manera indirecta, a través de otra filial, radicada en España. El control de la filial española sobre la neerlandesa, sin embargo, no produjo modificación alguna sobre el control de la gestión ni la dirección efectiva. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 2013 [rec. contencioso-administrativo núm. 447/2010 (NFJ054288)] se refiere a un supuesto similar y se señala que las operaciones «ni suponen ninguna nueva inversión real ni la ampliación a nuevos mercados».

- **Que dieran lugar a un importante beneficio fiscal que no guarde proporción con los riesgos empresariales asumidos por el contribuyente o con sus flujos de caja.**

Este inciso es equivalente al apartado 4.4 e) de la Recomendación. La idea de los riesgos empresariales se ve reflejada en la propia normativa española cuando se exige un porcentaje mínimo de participación para la aplicación de determinados regímenes tributarios especiales. Por ejemplo, el artículo 107 del TRLIS afirma que se considerará que una filial es una sociedad extranjera controlada cuando, en la fecha del cierre del ejercicio social de dicha entidad, la sociedad dominante tenga

de la ventaja fiscal prevista», que entendemos que no es más que una forma de expresar el criterio general, que exige comparar el beneficio fiscal y el resto de beneficios obtenidos.

⁷⁸ STJUE de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06 (NFJ027402), ap. 57.

⁷⁹ *Corte di Cassazione Civile, Sez. Tributaria*, Sentencia de 17 de octubre de 2008, núm. 25374.

una participación igual o superior al 50% por sí sola o, se añade expresamente, «conjuntamente con personas o entidades vinculadas». Si el día anterior al cierre del ejercicio social se vende un pequeño porcentaje de acciones que reduce la participación al 49% pero esa venta se realiza a una entidad vinculada, el riesgo empresarial (de perder el control de la entidad) es ínfimo. No es así si se vende a un tercero independiente y no existe ningún pacto que permita la recompra al día siguiente del cierre del ejercicio social, operación donde dicho riesgo existe (la operación podría responder, en un caso extremo, a la necesidad de obtener liquidez inmediata) y que con mayor dificultad podría calificarse de abusiva.

En relación con los flujos de caja, el caso del banco italiano y el banco británico sería un ejemplo donde el beneficio tributario (crédito fiscal) no se corresponde con los flujos de caja, puesto que los pagos de un banco a otro se anulan mutuamente.

4.2. LA ANTIJURIDICIDAD Y LA CULPABILIDAD EN LA CONDUCTA ABUSIVA

4.2.1. Criterios administrativos, criterios razonables y gestión de riesgos tributarios

Si la sanción es posible en todo caso (y por tanto la existencia de un criterio administrativo previo y publicado no tiene carácter habilitante), es necesario analizar desde otra perspectiva cuál es el impacto que tiene la publicación de dichos criterios. Vamos a estudiarlo, a la luz de lo anterior, en relación con los criterios que determinan la antijuridicidad de una conducta, en el entendido de que la aplicación de un criterio razonable del artículo 179.2 d) de la LGT se engloba en este ámbito⁸⁰. Este artículo recoge, de entre los supuestos que excluyen la responsabilidad en el ámbito administrativo sancionador, aquellos en los que:

«[...] se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley».

La exclusión de la sanción cuando se sigue un criterio razonable (distinto del criterio administrativo) se basa –como señala la primera oración del apartado– en el hecho de que se haya

⁸⁰ Así lo entienden PONT MESTRES y PONT CLEMENTE, 1995: 87.

puesto la diligencia suficiente⁸¹ en el cumplimiento de las obligaciones. La diligencia de los administradores societarios es una cuestión cada vez más relacionada con el buen desempeño en el ámbito tributario. El Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo⁸² propone la introducción de un nuevo artículo 529 ter en la Ley de Sociedades de Capital (LSC), en virtud del cual entre las facultades indelegables del consejo de administración de las sociedades cotizadas se encontrarán la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control; y la determinación de la estrategia fiscal de la sociedad.

Los administradores deben proceder en el cumplimiento de su cargo con la «diligencia de un ordenado empresario» (art. 225.1 de la LSC) y «como un representante leal en defensa del interés social» (art. 226 de la LSC). En el ámbito mercantil, la diligencia exigible se califica desde un principio de buena fe objetiva, que implica que los administradores deberán tender a la obtención del mejor resultado posible derivado de su actuación al frente de la sociedad⁸³. Esto es conflictivo cuando se traslada al ámbito tributario, porque puede interpretarse como la exigencia de llevar al mínimo la carga tributaria soportada.

Las iniciativas de la OCDE sobre la llamada «relación cooperativa», entendida desde el punto de vista de la Administración como estrategia de prevención de la planificación fiscal agresiva⁸⁴, implican la extensión de las reglas y principios de buen gobierno corporativo, tanto vinculantes como no vinculantes, al ámbito tributario. Las diferentes experiencias internacionales gravitan en torno a la reducción de riesgos tributarios⁸⁵. Ello implica una percepción más amplia del fenómeno fiscal que está llamado a evitar la minimización de la carga fiscal cuando se fundamente en una posición claramente insostenible ante los tribunales.

Desde esta perspectiva, la publicación de criterios administrativos está llamada a crear directrices para la conducta empresarial en relación con la planificación fiscal agresiva, pero sin

⁸¹ Aquí, en nuestra opinión, la ley está mezclando los ámbitos de la antijuridicidad y de la culpabilidad. Cuando el criterio aplicado constituya una interpretación razonable (esto es, que pueda extraerse de una interpretación no forzada de la norma, de acuerdo con los criterios generales de interpretación), entendemos que vamos a estar ante una conducta sin tacha de antijuridicidad. Sí podría suceder que se estuviera aplicando un criterio administrativo que violara la ley: de ser así, podríamos considerar que existe antijuridicidad pero no culpabilidad, ya que se ha puesto la diligencia suficiente al consultar cuál es el criterio administrativo y adherirse al mismo.

⁸² Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. Serie A: Proyectos de Ley. X Legislatura, 30 de mayo de 2014, núm. 97-1.

⁸³ OLMEDO PERALTA, 2014: 230.

⁸⁴ Hemos tratado esta función de la relación cooperativa en SANZ GÓMEZ, 2013.

⁸⁵ A tales efectos, véase el Código de Buenas Prácticas Tributarias adoptado en el Foro de Grandes Empresas español. Las empresas suscriptoras afirman que promoverán «la reducción de riesgos fiscales significativos» y «la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos». El Código está disponible en el portal web de la Agencia Tributaria, en Inicio > Empresas y profesionales > Foro Grandes Empresas > Código de Buenas Prácticas Tributarias.

que el criterio administrativo tenga un efecto vinculante sobre los contribuyentes. Tienden, dentro de las posibilidades que permite el sistema jurídico-tributario español, a aplicar una estrategia de regulación receptiva (o «palo y zanahoria»): las empresas que busquen la reducción de riesgos obtienen mayor seguridad jurídica porque serán públicos los esquemas de planificación fiscal que la Administración, previsiblemente, perseguirá con mayor énfasis; al contrario, quienes opten por mantener un elevado nivel de tolerancia al riesgo (*risk appetite*) podrán ser sancionados.

Ahora bien, como no podría ser de otra forma, nuestro sistema protege al contribuyente que opera de manera razonable aunque no siga el criterio administrativo. La publicación del criterio administrativo que determine que un determinado esquema de planificación fiscal tiene carácter abusivo no implica necesariamente que dicha conducta sea constitutiva de un ilícito, porque siempre podrá alegarse, pese a todo, la excepción del artículo 179.2 d) de la LGT: la Administración no tiene el monopolio de lo que es razonable.

4.2.2. El elemento subjetivo del abuso y sus efectos ante la liquidación y la sanción

El principio de presunción de inocencia garantiza el derecho de cualquier particular a no ser sancionado sin una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad. Según la jurisprudencia constitucional, esto exige que la Administración pruebe y motive adecuadamente la culpabilidad que justifique la imposición de sanción [entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril (NFJ000802); 14/1997, de 28 de enero; 209/1999, de 29 de noviembre (NSJ015427) y 33/2000, de 14 de febrero (NCJ052217)]. Tal y como afirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2008 [rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 146/2004 (NFJ029211)], el principio de presunción de inocencia no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión.

La exposición de motivos del anteproyecto de ley de reforma dedica algunas líneas a esta cuestión. Afirma que con la posibilidad de sanción se pretende «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».

Sin negar que existan buenas razones para aplicar sanción en estos casos, permítasenos calificar estas palabras, cuanto menos, de excesivas. En todo caso, es cierto que parte de la doctrina (no nos atreveríamos a calificarla de mayoritaria) considera que en el fraude de ley o en el abuso del derecho tributario existe una voluntad de engaño⁸⁶; hemos también señalado que en otros países se permite la sanción cuando se aplica una cláusula general antiabuso.

⁸⁶ Por ejemplo, RUIZ ALMENDRAL, 2006: 114; ROSEMBUJ, 2008; BÁEZ MORENO, 2009: 227.

Es posible la comisión de una infracción tributaria por dolo o negligencia. Aquí sí consideramos que la publicación de los criterios administrativos podría tener cierto impacto, al clarificar la existencia de, como mínimo, culpa. En los casos en los que la aplicación de la norma por parte del obligado tributario no siga un criterio razonable (de ser así, no deberemos analizar la culpabilidad, sino que habremos descartado la infracción en sede de antijuridicidad), se podrá considerar negligente no haber seguido un criterio administrativo que era conocible por cualquier obligado tributario que actuase con diligencia.

Los conocimientos y medios de que dispone el obligado tributario para garantizar una aplicación del ordenamiento tributario sin incurrir en irregularidades es también un elemento que puede tenerse en cuenta al valorar la culpabilidad, según ha afirmado el Tribunal Supremo⁸⁷. Esto es relevante atendiendo a que los principales esquemas de planificación abusiva contra los que está dirigido el artículo 15 de la LGT son los realizados por grandes empresas o personas físicas de alto nivel adquisitivo, las cuales, evidentemente, tienen a su disposición amplios conocimientos jurídico-tributarios o medios económicos para acceder a ellos.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo⁸⁸ ha afirmado que «la intencionalidad no debe considerarse requisito necesario del fraude puesto que esta deberá exigirse y probarse para la imposición de sanciones, pero no para conseguir que se aplique la norma eludida que es la finalidad de la regulación del fraude de ley». La causa es que el fraude de ley tiene como objetivo la defensa del cumplimiento de las leyes, «no la represión del concierto o intención maliciosa». Esto implicaría un carácter objetivo del abuso del derecho, en tanto que se prescinde del análisis de la voluntad del obligado tributario.

Tal vez, a la luz de esta jurisprudencia, si la consideramos aplicable al artículo 15 de la LGT⁸⁹, deberá considerarse que la naturaleza del abuso se ve modificada para poder acomodar la posibilidad de sanción, de modo que dicho elemento subjetivo pasa a serle consustancial. En realidad, aunque en 2003 se eliminó la necesidad de probar el «propósito de eludir el tributo», consideramos que dicho propósito sigue vigente (a través de la voluntad de reducir la carga tributaria) pero que se considera probado a través de datos de carácter objetivo (la existencia o no de un propósito negocial). Como afirma PALAO TABOADA con relación al actual artículo 96.2 del TRLIS, la búsqueda de una ventaja fiscal y la inexistencia de motivos económicos válidos son el anverso y el reverso del mismo supuesto⁹⁰.

Desde esta óptica, el elemento subjetivo existe en todo caso; pero las reglas que deben aplicarse para demostrarlo, desde un punto de vista procedimental, son distintas. Mientras que para

⁸⁷ STS de 16 de enero de 2014, recurso de casación núm. 390/2011 (NFJ053488).

⁸⁸ Por todas, STS de 29 de abril de 2010, recurso de casación núm. 100/2005 (NFJ040172).

⁸⁹ En ese sentido, GARCÍA NOVOA, 2003, afirma que «introducir el "ánimo defraudatorio" para sancionar el abuso en la aplicación de la norma tributaria, cuando tal abuso se pretende configurar como algo objetivo [...]»

⁹⁰ PALAO TABOADA, 2002: 84.

la liquidación tributaria se aplica simplemente la presunción contenida en el artículo 15.1 de la LGT, para la imposición de la sanción se exige una actividad probatoria más intensa que deberá ser suficiente para desvirtuar la presunción de inocencia.

4.2.3. La necesidad de garantizar la difusión de los criterios administrativos

Otro aspecto relevante al que queremos hacer referencia es la necesidad de garantizar la mayor difusión posible para los criterios administrativos sobre el carácter abusivo de determinados esquemas, dadas las importantes consecuencias que se anudan a dicho acto. Deberán por tanto publicarse no solo en el portal web de la Agencia Tributaria sino también en el Boletín Oficial del Estado.

La publicación telemática de criterios administrativos es una tendencia en alza, relacionada con un fortalecimiento del deber administrativo de información a los contribuyentes y del principio de transparencia. De hecho, la publicación de este tipo de informes se derivaría en todo caso, a nuestro parecer, del artículo 7 a) de la Ley 19/2013, de Transparencia. El artículo 5.4 de dicha ley afirma que la información sujeta a las obligaciones de transparencia será publicada en internet, en las correspondientes sedes electrónicas o páginas web.

Por su parte, y de acuerdo con el artículo 6.1 d) del Real Decreto 181/2008, de 8 de febrero, de ordenación del diario oficial «Boletín Oficial del Estado», se publicarán en el BOE, entre otras, «las resoluciones y actos de los departamentos ministeriales y de otros órganos del Estado y Administraciones públicas, cuando una ley o un real decreto así lo establezcan». Este tipo de resoluciones y actos se insertarían en la Sección III, «Otras disposiciones». Puesto que el Real Decreto 181/2008 afirma que este tipo de disposiciones solo se publicarán cuando una norma legal o reglamentaria así lo establezcan, la propia reforma de la LGT debería prever la publicación en el BOE, que se podría introducir como un inciso *in fine* del último párrafo del apartado 15.3 de la LGT.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN: UNA PROPUESTA DE REFORMA NORMATIVA

La siguiente propuesta, evidentemente perfectible, condensa las diferentes reflexiones realizadas a lo largo del artículo.

[Exposición de motivos] La figura del conflicto en la aplicación de la norma, ~~heredera del antiguo fraude de ley~~, se configuró en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como un instrumento **con una estructura diferente a la del antiguo fraude de ley y destinado a para** la lucha contra los mecanismos más sofisticados de ~~fraude~~ **elusión** fiscal. Una vez transcurridos diez años desde su entrada en vigor, la experiencia atesorada sobre dicho instituto acon-

seja **la clarificación de su contenido, redenominándolo como «abuso en la aplicación de la norma tributaria», así como** 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.

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~~ **elusión fiscal**.

A estos efectos, la Comisión consultiva podrá dictaminar la existencia de ~~conflicto~~ **abuso** 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 concurran las circunstancias del ~~conflicto~~ **abuso**.

Se desarrollan los dos elementos que definen la conducta abusiva, la artificiosidad de los actos o negocios realizados y la ausencia de efectos económicos relevantes, de acuerdo con la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva, compatibilizando la salvaguarda del principio de tipicidad en el Derecho sancionador con la flexibilidad necesaria en una cláusula general antiabuso.

Artículo 15. ~~Conflicto~~ **Abuso** en la aplicación de la norma tributaria

1. Se entenderá que existe ~~conflicto~~ **abuso** 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.

Se entenderá cumplido este requisito cuando el resultado generado por los actos o negocios, individualmente considerados o en su conjunto, no fuera coherente con la finalidad propia de las operaciones individuales realizadas, o cuando se realicen actos o negocios que tuvieran por efecto compensarse o anularse entre sí.

- 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.

Para comprobar la concurrencia de este requisito, se podrá atender a la racionalidad económica de los actos o negocios realizados, así como

a la proporción entre el beneficio fiscal obtenido por el contribuyente y los riesgos empresariales asumidos o sus flujos de caja.

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 **las operaciones realizadas se calificarán con base en los actos o negocios usuales o propios para la consecución del resultado realmente obtenido y se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas indebidamente.**, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.

No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de **conflicto abuso** en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la Comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 159.8 de esta ley.

A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos, **en su caso**, de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten. **Los informes se publicarán en el Boletín Oficial del Estado y en el portal telemático de la AEAT.**

Bibliografía

- ÅKERSTRØM ANDERSEN, N. [2013]: «Contract as a form of intersystemic communication», en FEBBRAJO, A. y HARSTE, G. (ed.), *Law and Intersystemic Communication. Understanding «Structural Coupling»*, Surrey: Ashgate, págs. 129-154.
- ALLINGHAM, M. G. y SANDMO, A. [1972]: «Income tax evasion: a theoretical analysis», *Journal of Public Economics*, núm. 1, págs. 323-338.
- AMORÓS VIÑALS, A. [2013]: «La planificación fiscal agresiva», *RCyT. CEF*, núm. 362, mayo, págs. 23-58.
- AUJEAN, M. [2013]: «Fighting Tax Fraud and Evasion: In Search of a Tax Strategy?», *EC Tax Review*, núm. 2, págs. 64-65.

BÁEZ MORENO, A. [2010]: «Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, tomo I. Aranzadi: Cizur Menor, págs. 453-471.

– [2009]: *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Aranzadi: Cizur Menor.

BLESSING, P.; GEURTS, M.; MAISTO, G. y PLIOTIS, P. [2013]: «Taxation of offshore income of financial institutions», *Taxes Newsletter*, vol. 19, núm. 2, págs. 21-24.

BONET SÁNCHEZ, M. P. [2007]: «Abuso del derecho comunitario a deducir el IVA soportado en los asuntos "Halifax" y "Huddersfield"», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6, págs. 25-32.

BURLADA ECHEVESTE, J. L. [2006]: «El fraude de Ley en el Derecho Tributario», *Quincena Fiscal*, núms. 7-8, págs. 9-59.

CALDERÓN CARRERO, J. M. [2013]: «La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones», *RCyT. CEF*, núm. 363, junio, págs. 5-40.

CALDERÓN CARRERO, J. M. y RUIZ ALMENDRAL, V. [2010]: «La codificación de la "doctrina de la sustancia económica" en EE. UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el "sustancialismo"», *Quincena Fiscal*, núms. 15-16, págs. 37-75.

CLAVERÍA GOSÁLBEZ, L. H. [2011]: «Notas sobre la denominada causa del contrato y de la obligación», en *Annales de Droit Privé*, Milano: Giuffrè, págs. 243-261.

CRUZ PADIAL, I. y BAHÍA ALMANSA, B. [2010]: «Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT» en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, tomo I, Aranzadi: Cizur Menor, págs. 487-506.

DE LA TORRE DÍAZ, F. [2014]: «La lucha contra el fraude en la reforma», *El Mundo*, 28 de junio de 2014.

ESCRIBANO, F. [2005]: «La nueva LGT: algunas cuestiones polémicas», *RCyT. CEF*, noviembre, núm. 272, págs. 53-102.

FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hilo de la STS 30 mayo 2011», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 833, pág. 2.

– [2006]: «El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 febrero de 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado», *Quincena fiscal*, núm. 6, págs. 5-11.

– [2005]: «El fraude de ley o "conflicto en la aplicación de la norma" y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005». *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2005, págs. 5-9.

FERREIRO LAPATZA, J. J. [2003]: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11, págs. 9-14.

– [2001]: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 8, págs. 9-24.

FOUCAULT, M. [1996]: *La verdad y las formas jurídicas*, Gedisa: Barcelona.

GARCÍA BERRO, F. [2010]: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 145, págs. 41-95.

- GARCÍA NOVOA, C. [2005]: «Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español», *Themis*, núm. 51, págs. 159-169.
- [2003]: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 8, págs. 9-26.
- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. [2003]: «La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude?», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 593, págs. 1-4.
- LINARES GIL, M. I. [2004]: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», *InDret*, núm. 3.
- LÓPEZ TELLO, J. [2003]: «La "cláusula antiabuso" del anteproyecto de nueva Ley General Tributaria», *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*, núm. 5, págs. 45-56.
- LUJA, R. H. C. [2010]: «Regulation of Corporate Tax Avoidance in the Netherlands», *Electronic Journal of Comparative Law*, vol. 14.3, págs. 1-10.
- OLMEDO PERALTA, E. [2014]: *La responsabilidad contable en el gobierno corporativo de las sociedades de capital*, Marcial Pons: Madrid-Barcelona-Buenos Aires-São Paulo.
- PALAO TABOADA, C. [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova: Valladolid.
- [2002]: «Los "motivos económicos válidos" en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», *RCyT*. CEF, núm. 235, octubre, pág. 84.
 - [1996]: «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)», *RCyT*. CEF, núm. 155, febrero, págs. 3-20.
- PÉREZ ARRAIZ, J. [2010]: «El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, tomo I, Aranzadi: Cizur Menor, págs. 507-527.
- PÉREZ ROYO, F. [2005]: «La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)», *Quincena Fiscal*, núm. 10, págs. 11-32.
- PITA GRANDAL, A. M. y ANEIROS PEREIRA, J. [2012]: «La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española», *Crónica Tributaria*, núm. 144, págs. 140-145.
- PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J. F. [1995]: *Análisis de la Ley 29/1995 de Modificación de la Ley General Tributaria*, Civitas: Madrid.
- ROSEMBUI, T. [2008]: «El abuso del derecho y la realidad económica», *Quincena Fiscal*, núm. 5, págs. 9-33.
- RUIZ ALMENDRAL, V. [2006]: *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen*, Aranzadi: Cizur Menor.
- RUIZ TOLEDANO, J. I. [2010]: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Lex Nova: Valladolid, págs. 337-360.
- SANTOS, B. S. [1980]: *O discurso e o poder. Ensaio sobre a sociologia da retórica jurídica*. Separata del número especial del Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra «Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Teixeira Ribeiro».

SANZ GADEA, E. [2009]: «Medidas antielusión fiscal», *Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8.

SANZ GÓMEZ, R. [2013]: «La "relación cooperativa" entre la Administración y los grandes contribuyentes como estrategia de prevención del fraude fiscal», *Crónica tributaria. Boletín de actualidad*, núm. 3, págs. 33-44.

TEUBNER, G. [2002]: «El Derecho como sujeto epistémico: Hacia una epistemología constructivista del Derecho», *DOXA. Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 25.

VILLAR EZCURRA, M. [2010]: «La analogía en la aplicación de las normas tributarias», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, tomo I, Aranzadi: Cizur Menor, págs. 473-486.