

# LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL DERECHO TRIBUTARIO: SU APLICACIÓN EN LAS NORMAS TRIBUTARIAS ANTI-ABUSO Y EN LA DOCTRINA DEL TJUE

MARÍA RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN

*Universidad Autónoma de Madrid*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

## **Extracto:**

LA atribución de la carga de la prueba es una cuestión jurídica importante en materia tributaria y conviene precisar bien sus funciones jurídicas. En las controversias fiscales frente a los Tribunales, la carga de la prueba podría ser decisiva para resolver el caso. Pero además, la carga de la prueba es un instrumento estratégico en manos del legislador para inducir los comportamientos procesales y extraprocesales deseados. Desde este punto de vista, se está empleando como parte de las estrategias normativas para combatir el abuso o fraude fiscal. Con frecuencia, en las situaciones de abuso que incluyen algún componente de extraterritorialidad, transacciones u operaciones transfronterizas, la carga de la prueba se invierte sobre el contribuyente. En el Derecho Europeo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) viene analizando los requisitos probatorios de las normas fiscales, con el objeto de que ello no imponga restricciones administrativas excesivas sobre los contribuyentes. Este trabajo se propone lo siguiente: (I) concretar los dos aspectos/funciones de la carga de la prueba en el Derecho Tributario; (II) analizar el reparto de la carga de la prueba en las normas tributarias anti-abuso nacionales y (III) examinar la compatibilidad de estas normas con el Derecho Europeo y la jurisprudencia del TJUE sobre la carga de la prueba en los asuntos fiscales.

**Palabras clave:** carga de la prueba, normas anti-abuso, libertades fundamentales, situaciones tributarias transfronterizas y Derecho Tributario de la Unión Europea.

# THE BURDEN OF PROOF ON TAX MATERS UNDER SPANISH GENERAL ANTI-ABUSE RULES FROM AN EU PERSPECTIVE

MARÍA RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN

*Universidad Autónoma de Madrid*

Este trabajo ha obtenido el **Accésit Estudios Financieros 2011** en la modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Gabriel CASADO OLLERO, don José Manuel CALDERÓN CARRERO, don Diego MARÍN BARNUEVO FABO, don Juan Manuel MORAL CALVO y don Eduardo RAMÍREZ MEDINA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

## **Abstract:**

**H**ow the burden of proof is allocated is an important issue in legal disputes concerning tax matters. Courts often hear tax cases in which the allocation of the burden of proof is an essential element for deciding the case. But national tax legislators also take a special interest in how the burden of proof is allocated. In abusive situations the burden of proof is often shifted to the taxpayer. This thereby strengthens the position of the tax administration. In Spanish tax law this can be identified in many special anti-abuse provisions in the context of cross-border situations/international transactions. In European tax cases, the European Court of Justice (ECJ) has held that when a taxpayer provides proof in a tax case, this may only take place on the assumption that the taxpayer is able to do so without encountering undue administrative constraints. The purpose of this work is: (I) To assess the functions of the burden of proof in tax law; (II) To study the division of the burden of proof in our general anti-abuse clauses and in Spanish main special anti-abuse provisions; (III) To compare the compatibility of these clauses from the burden of proof point of view with EU law and ECJ's jurisprudence.

**Keywords:** burden of proof, general anti-abuse clauses, specific anti-abuse clauses, cross-border transactions and European Union Tax Law.

# Sumario

- I. Las funciones jurídicas de la carga de la prueba.
- II. Carga de la prueba y Derecho Tributario.
  1. La carga de la prueba como regla de juicio y el *standard of proof* en el Derecho Tributario.
  2. Las reglas de distribución de la carga de la prueba en el Ordenamiento Tributario.
  3. La inversión de la carga de la prueba en las situaciones tributarias transfronterizas.
- III. Carga de la prueba y normas tributarias anti-abuso.
  1. La carga de la prueba en las normas generales anti-abuso de la LGT.
  2. La carga de la prueba en las construcciones jurisprudenciales anti-abuso.
  3. La carga de la prueba en las normas específicas anti-abuso del Derecho Tributario Internacional.
- IV. La jurisprudencia del TJUE en relación con la carga de la prueba y sus implicaciones para el Derecho Tributario español.
  1. La carga de la prueba en la construcción y aplicación de las normas tributarias anti-abuso.
  2. La carga de la prueba ante el disfrute de deducciones o ventajas fiscales en situaciones transfronterizas y el recurso al intercambio de información fiscal entre los Estados.
  3. La carga de la prueba en las *operaciones vinculadas*: el principio de proporcionalidad y la sentencia del TJUE en el caso *SGL*.
- V. Reflexiones finales.

## Bibliografía.

**NOTA:** El presente artículo se enmarca en el proyecto de investigación titulado «Perspectivas de la fiscalidad empresarial en la Unión Europea», cuya referencia es DER 2009-09413 y cuyo investigador principal es Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN.

## I. LAS FUNCIONES JURÍDICAS DE LA CARGA DE LA PRUEBA

La aplicación del derecho al caso concreto se produce bajo dos serios condicionamientos: la incertidumbre reinante en torno a cómo se han sucedido realmente los hechos en el pasado y la división de responsabilidades que el sistema jurídico impone en torno a la cuestión de a quién corresponde el trabajo de determinar cómo se han sucedido esos hechos<sup>1</sup>. La cuestión que se plantea ante los tribunales y órganos encargados de la aplicación del derecho no es, pues, una cuestión simple porque tampoco consiste simplemente en determinar lo que es justo, sino que a menudo se conjuga con la cuestión de depurar sobre quién recaía la responsabilidad de determinarlo. En un escenario presidido por estas condiciones de incertidumbre y división de responsabilidades, el concepto de carga de la prueba juega un papel muy importante porque precisamente señala al operador jurídico cuán seguro debe estar para alcanzar una decisión en un determinado ámbito jurídico y lo que debe pasar en el sistema jurídico si no se ha logrado alcanzar ese determinado grado de seguridad<sup>2</sup>. Se trata de dos aspectos separables en el plano teórico: para poder adoptar una decisión fundada el órgano encargado de la aplicación del derecho ha de adquirir un cierto grado de convicción sobre el acaecimiento de circunstancias o sucesos que no están a su disposición y para ello es necesario que alguna de las partes le proporcione los elementos probatorios que le permitan alcanzarlo. Las reglas sobre la carga de la prueba comprenden ambos aspectos: por un lado, la determinación del umbral de certidumbre que requiere el órgano para satisfacer la pretensión y, por otro, la determinación de cuál de las partes ha de suministrar las pruebas para alcanzar dicho umbral, si no quiere sufrir una decisión adversa sobre el fondo del asunto<sup>3</sup>. En el ámbito jurídico norteamericano ambos aspectos se analizan de forma independiente dentro de la genérica *burden of proof*, utilizando las expresiones de *standard of proof* o *burden of persuasion* para referirse al primero y las de *burden of production* o *burden of proof* en sentido estricto para referirse al segundo<sup>4</sup>.

En Europa y en España esta distinción no se ha hecho con la misma nitidez, aunque puede apreciarse su correspondencia más o menos aproximada con los dos contenidos tradicionalmente asignados a la carga de la prueba por la doctrina procesal: como regla de juicio que el ordenamiento impone al juez para solucionar los supuestos de hecho incierto y como reglas de distribución de los

<sup>1</sup> Vid. SCHAUER, F.: *Thinking like a lawyer. A new introduction to legal reasoning*, Harvard University Press, 2009, pág. 219.

<sup>2</sup> SCHAUER, F.: *Thinking like a lawyer...*, cit., págs. 219-220.

<sup>3</sup> Como lo expresa GÓMEZ POMAR, F.: «Carga de la prueba y responsabilidad objetiva», *InDret* 1/2001, pág. 5, disponible a través de [www.indret.net](http://www.indret.net).

<sup>4</sup> Vid. POSNER, R.: «An Economic Approach to the law of Evidence», *Stanford Law Review*, núm. 41/1999; DAVIS, M., «The value of Truth and the Optimal Standard of Proof in Legal Disputes», *J.L. Econ. & Org.* núm. 10/1994, y otra bibliografía citada por Fernando GÓMEZ POMAR, «Carga de la prueba y responsabilidad objetiva...», cit., pág. 5. Sobre esta distinción, véase también SCHAUER, F. *Thinking like a lawyer. A new introduction to legal reasoning...*, cit., págs. 219-224.

hechos a probar entre las partes. La regla de juicio se identifica, a su vez, con lo que tradicionalmente se ha denominado «carga material u objetiva de la prueba», que existe en todo tipo de procesos, y las reglas de distribución de la carga de la prueba con la llamada «carga formal o subjetiva de la prueba», que son las cargas probatorias que se imponen o deducen de esa regla de juicio y que solo existen en los procesos dispositivos y de aportación de parte <sup>5</sup>.

El punto de partida para la carga de la prueba se sitúa en la duda del juez u órgano encargado de la aplicación del derecho en el momento de dictar resolución, cuando no ha logrado la certidumbre necesaria en torno al supuesto fáctico que debe enjuiciar, generalmente por insuficiencia probatoria. Pero ¿cuánto se necesita para poder considerar probado un hecho? Esto es lo que se ha denominado dosis de prueba, coeficiente de prueba o *standard of proof* en el derecho anglosajón, que es el nivel de evidencia necesaria para satisfacer la carga primaria de la prueba y esta es aquella que la ley atribuye a una de las partes <sup>6</sup>. La determinación de este coeficiente de prueba está en relación con el tipo de ámbito procesal en que nos encontremos, pues en cada ámbito procesal opera un estándar diferente, en función de los valores jurídicos en juego. En el ámbito penal es sobradamente conocido el «*beyond-a-reasonable-doubt*» *standard* de la doctrina anglosajona, en cuya virtud no puede existir ninguna duda razonable o probabilidad prevalente de la culpabilidad del procesado <sup>7</sup>. En el ámbito civil, en cambio, la doctrina anglosajona ha acuñado la regla de la *preponderance of the evidence* o *balance of probabilities*, que implica un sistema de pesos y contrapesos que aboca a un balance sobre cuál de las dos probabilidades representadas en las alegaciones de las partes tiene más peso. Es decir, que frente a lo que ocurre en el ámbito penal, donde el error de condenar a un inocente se considera mucho más grave que el de dejar en libertad al culpable, en los contextos civiles el error en la falta de compensación del demandante no es menos serio que el de determinar erróneamente sobre la responsabilidad del demandado. A igual consideración de los errores en una escala de valoración, el estándar de prueba seleccionado no es sino reflejo de esa igualdad bajo la que son vistas las posiciones de las partes en el ámbito civil <sup>8</sup>.

La decisión final del órgano encargado de la aplicación del derecho no es, sin embargo, el único momento en que actúan las normas sobre la carga de la prueba, sino que como hemos explicado supra, estas pueden ser igualmente importantes para determinar el contenido de las varias decisiones anteriores que conducen al resultado final, distribuyendo la prueba de los hechos entre las partes a través de

<sup>5</sup> Vid. ROSENBERG, L.: *La carga de la prueba*, trad. E. Krotoschin, 2.ª ed., IB deF, Montevideo-Buenos Aires, 2002, págs. 36 y ss.; MICHELI, G.A.: *Curso de Derecho Procesal Civil*, vol. II (trad. Sentís Melendo), Ediciones jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1970, pág. 200. En la doctrina procesalista más reciente, véanse entre otros SEOANE SPIELGEBERG, J.L.: *La prueba en la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000. Disposiciones Generales y Presunciones*, Aranzadi, 2002, pág. 257; GARCÍA CUERVA, S.: «Las reglas generales del onus probandi» en LLUCH, X.A. y PICÓ I JUNOY, J. (dir.), *Objeto y carga de la prueba civil*, Bosch, 2007, págs. 55-56.

<sup>6</sup> Vid. MUÑOZ SABATE, L.: *Fundamentos de la prueba judicial civil*, Bosch, Barcelona, 2001, pág. 169.

<sup>7</sup> Ello requiere que el juez u órgano juzgador han de tener un alto grado de convencimiento en cuanto a la culpabilidad del procesado para condenarlo, que responde a uno de los dogmas jurídicos más aceptados y se remonta a la idea que expresara William Blackstone en 1769: «The Law holds, that is better that ten guilty persons escape, than that one innocent suffer». BLACKSTONE, W.: *Commentaries* \* 358. Según relata en su reciente libro F. SCHAUER, Blackstone no fue, sin embargo, el primero en expresar esta idea, pues ya John Fortescue había escrito en 1471: «I should, indeed, prefer twenty guilty men to escape through mercy, than one innocent to be condemned». Vid. SCHAUER, F. *Thinking like a lawyer. A new introduction to legal reasoning...*, cit., pág. 221.

<sup>8</sup> Vid. SCHAUER, F.: *Thinking like a lawyer. A new introduction to legal reasoning...*, cit., pág. 222.

las llamadas reglas de distribución de la carga de la prueba, especialmente en los ámbitos regidos por el principio dispositivo. Esta función no es, desde luego, de menor importancia que la que representa la regla de juicio, hasta el punto de que se ha llegado a afirmar que *una adecuada y prudente distribución de la carga de la prueba es una de las instituciones más necesarias o por lo menos más deseables del orden jurídico*<sup>9</sup>. Es más, este aspecto de la distribución de la carga de la prueba es, quizá, el más relevante a pesar de que no tiene un carácter imperativo para las partes, sino meramente indicativo u orientativo, pues lo decisivo de la carga de la prueba es que se trata de un instrumento estratégico en manos del legislador y de los jueces y tribunales que permite inducir los comportamientos procesales y extraprocesales deseados<sup>10</sup>. Las normas sobre distribución de la carga de la prueba imponen a las partes una auténtica carga procesal, en el sentido del término acuñado por GOLDSCHIMDT, que lo definió con gran lucidez como «un imperativo del propio interés», a diferencia de los deberes, que siempre se presentan como imperativos impuestos por el interés de un tercero o de la comunidad»<sup>11</sup>. Son auténticas cargas y no obligaciones jurídicas por cuanto que su incumplimiento no determina la imposición de una sanción, sino el riesgo procesal de que sus pretensiones o resistencias no encuentren amparo en la resolución que ponga fin al conflicto. Por ello, si bien en general las partes son libres para proponer los medios de prueba pertinentes para su defensa (art. 24.2 CE), en todo caso estarán estimuladas a procurar la prueba de los hechos sobre los cuales se cierne la carga en cuanto regla de juicio<sup>12</sup>.

## II. CARGA DE LA PRUEBA Y DERECHO TRIBUTARIO

### 1. La carga de la prueba como regla de juicio y el *standard of proof* en el Derecho Tributario

En nuestra opinión, no hay una diferencia conceptual entre la prueba civil o penal y la prueba tributaria<sup>13</sup> y, por tanto, tampoco la hay en cuanto al concepto en sí de la carga de la prueba y sus funciones en el ámbito tributario. Sin embargo, sí es preciso situar los diferentes aspectos señalados de la carga de la prueba en el marco «decisional» tributario, donde los criterios de exigencia que rigen para dar por probados los hechos sí son distintos a los de estos ámbitos y por tanto las reglas sobre la carga de la prueba deberían reflejar esta distinción.

Con carácter general, el umbral de certidumbre o grado de convicción que viene requerido para aplicar la norma tributaria viene determinado por el principio de legalidad de la imposición que, al tiempo que garantiza la determinación legal de la deuda tributaria, debe asegurar que la imposición

<sup>9</sup> WACH, ZP, 29, 365. Vid. ROSENBERG, L.: *La carga de la prueba...*, cit., pág. 115.

<sup>10</sup> GÓMEZ POMAR, F.: «Carga de la prueba y responsabilidad objetiva...», cit., pág. 6, quien incluso afirma que «en relación con la carga de la prueba la preocupación del sistema jurídico no es académica, ni de epistemología de la función judicial, sino pragmática, como lo es en el resto de las materias. Su objetivo es el de regular comportamientos en el mundo real».

<sup>11</sup> GOLDSCHIMDT, J.: *Derecho Procesal Civil*, Prieto Castro traduct., Labor, Barcelona, 1936, pág. 203.

<sup>12</sup> Es la función estimulativa que CARNELUTTI reconociera a la carga de la prueba. Vid., CARNELUTTI, F., «Pruebas civiles y pruebas penales» en *Estudios de Derecho Procesal*, Buenos Aires, 1952, pág. 107.

<sup>13</sup> Como han sostenido, entre otros, SENTIS MELENDO, S.: *La prueba*, Buenos Aires, EJE, 1979, pág. 10 o DEVIS ECHANDÍA, H.: *Teoría general de la prueba judicial*, T. I, 5.ª ed., Buenos Aires, 1981, págs. 9-10. En este sentido, Vid. RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra, 2007, pág. 21.

deseada por la ley solo se aplique «cuando se den en la realidad los presupuestos de hecho (hechos imponderables) previstos por la ley» y, por tanto, cuando se pruebe la realización de las circunstancias integrantes del hecho imponible<sup>14</sup>. En principio, pues, puede afirmarse que la carga primaria de la prueba, en tanto regla de juicio, la carga material u objetiva de la prueba, recae sobre la Administración Tributaria. Ello es también consecuencia de la presunción de certeza que rige en el Ordenamiento Tributario respecto de los datos y elementos de hecho suministrados por los contribuyentes en sus declaraciones o contestaciones a requerimientos de información exigidos por la Administración Tributaria<sup>15</sup>. Así, en el caso de que la Administración Tributaria proponga una liquidación adicional a la efectuada por el contribuyente debe justificar que la información suministrada por el contribuyente es incorrecta, incompleta o falsa, soportando la carga de la prueba tanto por lo que respecta a las rentas o ingresos como por lo que respecta a los gastos o costes que pueden minorar la tributación. Esto es válido, con carácter general, para los procedimientos de aplicación de los tributos.

Sin embargo, ello no permite sostener la vigencia para el ámbito tributario de un *standard* probatorio equiparable al del proceso penal, de tal forma que pueda afirmarse la vigencia de una especie de regla de *in dubio pro contribuens*, pues hacer recaer siempre el riesgo derivado de la falta de prueba sobre la Administración Tributaria supondría premiar a los sujetos remisos a colaborar<sup>16</sup>, frente a, como dijera el Tribunal Constitucional, «otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»<sup>17</sup>. Para evitarlo, el Ordenamiento Tributario regula la posibilidad de recurrir a la estimación indirecta, en determinados casos en que la Administración Tributaria se encuentre ante una imposibilidad objetiva de determinar y fijar los hechos<sup>18</sup>. Puesto que la estimación es una solución de la mayoría de los ordenamientos fiscales para resolver determinadas situaciones de *non liquet*, al igual que lo son las reglas sobre la carga de la prueba, su presencia lo que hace es reducir el ámbito de actuación para las decisiones basadas en la carga de la prueba, como regla de juicio, que resulta ser así mucho menor que en el caso de las controversias civiles o penales. Por ello, aunque ha sido siempre muy discutida la naturaleza de la estimación indirecta y su correcta incardinación en el marco de la carga de la prueba o en el marco de la valoración de la prueba<sup>19</sup>, resulta evidente que la estimación complementa en el ámbito tributario a la carga de la prueba, como regla de juicio, pues cumple la misma función: señala al órgano decisor cuál ha de ser su *umbral de certidumbre* ante determinadas situaciones de oscuridad en los hechos que son imputables a los contribuyentes.

<sup>14</sup> PALAO TABOADA, C.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1.452. En este sentido también, RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 157 y 203; PONT MESTRES, M.: «Comprobación y liquidación» en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. II, IEF, Madrid, 1991, pág. 1.413. En la doctrina extranjera, OSTERLOH, L.: *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräumen bei der Anwendung der Steuergesetze*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1992, pág. 222; WITTMANN, R.: *Mitwirkungspflicht und Aufklärungspflicht in der AO*, *Steuer und Wirtschaft* 1/1987, pág. 36; TIPKE y LANG, *Steuerrecht*, 16.ª ed., Otto Schimdt, Köln, 1996, § 22, marg. 3; NIERHAUS, M.: *Beweismass und Beweislast. Untersuchungsgrundsatz und Beteiligtenmitwirkung im Verwaltungsprozess*, München, 1989, pág. 259.

<sup>15</sup> Vid. artículos 93, 94 y 108 de la LGT.

<sup>16</sup> PALAO TABOADA, C.: «La prueba...», cit., pág. 1.454.

<sup>17</sup> STC 76/1990, de 26 de abril, fundamento jurídico tercero (NFJ000802).

<sup>18</sup> Vid. artículos 53 y 158 de la LGT y artículo 193 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, RGGI.

<sup>19</sup> Vid. MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, págs. 34-35.

## 2. Las reglas de distribución de la carga de la prueba en el Ordenamiento Tributario

En cuanto a los criterios de distribución de la carga de la prueba, nuestro Ordenamiento Tributario establece en el artículo 105 de la Ley General Tributaria (LGT) una regla general de distribución de la carga de la prueba, que cabe interpretar en la línea del criterio general civilista propuesto por MICHELI, basado en el efecto jurídico pretendido por las partes con la acción ejercitada. Dice el artículo 105 de la LGT: «1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. 2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración Tributaria».

Se trata de una regla legal que, como viene reconociendo nuestra jurisprudencia, impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas, nacidas de los antiguos artículos 1.214 y siguientes del Código Civil y hoy recogidas con mayor precisión en el artículo 217. 2 y 3 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC), en cuya virtud corresponde al actor o demandado reconviniendo la carga de la prueba de los hechos constitutivos y al demandado o actor reconvenido la de los hechos impeditivos, extintivos y excluyentes. Se trata de una distribución que ROSENBERG elaboró partiendo de una diferenciación jurídico material entre hechos constitutivos de la pretensión, favorables al actor y hechos impeditivos, favorables al que niega la pretensión, no exenta de problemas, por cuanto que la naturaleza de un hecho depende de múltiples factores: la posición procesal que ocupe la parte que lo alega, las pretensiones o las consecuencias jurídicas que las partes pretendan conseguir. Por ello, es difícil construir a partir de este criterio general reglas de distribución de la carga de la prueba totalmente generalizadas y abstractas y estas reglas vienen siendo completadas por la jurisprudencia con arreglo a criterios como los de la buena fe y la facilidad probatoria, que pueden llevar a una alteración o inversión de la carga de la prueba en el caso concreto <sup>20</sup>.

Esta regla general ha sido interpretada también de modo similar para el ámbito tributario, distinguiéndose entre hechos constitutivos y aumentadores de la obligación tributaria, por los que la carga de la prueba recaería, en principio, sobre el acreedor de la prestación tributaria, la Administración, y hechos que excluyen o minoran la obligación, por los que la prueba recaería en el obligado tributario <sup>21</sup>. En la jurisprudencia, esta regla general se suele aplicar en combinación con el criterio de la facilidad probatoria, siendo habitual que para la Administración resulte más fácil probar la recepción o existencia de la renta y para el contribuyente la realidad o efectividad del gasto <sup>22</sup>. Sin embargo, al igual que ocurre en el campo del derecho procesal civil es difícil construir a partir de esta regla general criterios de distribución de la carga de la prueba generalizados y abstractos.

Esta dificultad deriva fundamentalmente de dos razones: por un lado, la regla general de que quien quiera hacer valer un derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, hace que la distribución de la carga de la prueba dependa fundamentalmente del derecho sustancial y no de la

<sup>20</sup> GARCÍA CUERVA, S.: «Las reglas generales del onus probandi...», cit., pág. 63.

<sup>21</sup> Vid. HARTMANN, B.: «Beweiswürdigung und Beweislast...», cit., págs. 166 y 169; HERTER, W.: «Beweislast und Beweiswürdigung...», cit.; HEUER: «Die Beweislast im Steuerermittlungsverfahren und Steuersverfahren», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, núm. 20, 1952, pág. 324; TIPKE y LANG: *Steuerrecht*, § 22, mg. 222. Entre nosotros, MARÍN-BARNUEVO FABO, D.: *Presunciones y técnicas...*, cit., págs. 31-32; RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: *La prueba...*, cit., pág. 109.

<sup>22</sup> Vid. STSJ de Castilla y León, de 25 de febrero de 1992 (NFJ001492) y STS de 11 de junio de 1998 (NFJ006776).

posición procesal de las partes<sup>23</sup>; por otro lado, los procedimientos tributarios se singularizan por varios factores que ejercen una notable influencia sobre todas las cuestiones de derecho probatorio y esto se proyecta también luego en el ulterior proceso judicial tributario. Estos factores son fundamentalmente dos: la vigencia, aunque sea matizada, de un principio inquisitivo en los procedimientos de aplicación de los tributos y la existencia de numerosas obligaciones formales que pesan sobre los contribuyentes deducidas de su deber general de colaboración con la Administración Tributaria<sup>24</sup>. Su influencia sobre la carga de la prueba es indudable y se refleja en varios aspectos. Así, fundamentalmente en virtud del principio inquisitivo, la prueba en las controversias tributarias no se hace depender de que las partes alcen o no una carga, sino que la existencia de un interés público legitima el deber de llevar a cabo, incluso de oficio, la actividad probatoria necesaria para reconstruir los hechos. Además, en el marco de los procedimientos tributarios, a excepción de los de imposición de sanciones, los contribuyentes están obligados en gran medida a colaborar si no quieren empeorar sustancialmente su situación procesal, aportando pruebas que justifiquen la exactitud de su declaración y, en la medida en que existan dudas, complementado sus aportaciones probatorias iniciales. Ello es consecuencia del deber general de colaboración con la Administración Tributaria que preside las relaciones entre Administración y contribuyentes<sup>25</sup> y se traduce en la existencia de múltiples obligaciones formales de información y prueba a cargo de los contribuyentes<sup>26</sup>. Su preponderancia en el ámbito fiscal es tal que en cierto modo puede afirmarse que a través de ellos se lleva a cabo una distribución «encubierta» de la carga de la prueba, en el sentido formal o subjetivo del término<sup>27</sup>.

Estos factores marcan rotundamente las diferencias que revisten las controversias sobre los hechos en el ámbito tributario, frente a los ámbitos civil o penal y explican, por ejemplo, que la doctrina alemana haya propuesto completar la regla básica de la carga de la prueba con una teoría que trata de distribuir los riesgos probatorios en función de la esfera de responsabilidad de la que provenga la generación del riesgo probatorio y a quién es atribuible dicha responsabilidad, si a la Administración o al contribuyente<sup>28</sup>. A modo de síntesis, esta teoría proporciona cuatro reglas que desarrollan la regla general de distribución de la carga de la prueba del ámbito tributario, completando los resultados de una mera distinción entre circunstancias constitutivas o aumentadoras de la obligación tributaria y circunstancias impeditivas o excluyentes, así<sup>29</sup>:

Por lo que respecta a las circunstancias constitutivas o aumentadoras de la obligación tributaria:

- <sup>23</sup> En este sentido también, MARINO, G.: «Brevi note sull'onere della prova nel diritto tributario internazionale», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. V, núm. 1/2008, pág. 223.
- <sup>24</sup> Sobre ambos aspectos y su incidencia en la prueba, véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La prueba...*, cit., págs. 93 y ss. y bibliografía allí citada.
- <sup>25</sup> *Vid.* PALAO TABOADA, C.: «La prueba...», cit., pág. 1.452.
- <sup>26</sup> Sobre la incidencia del deber de colaboración en la formación de la prueba y las múltiples obligaciones formales reflejadas en el ordenamiento, véase RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: *La prueba...*, cit., pág. 109.
- <sup>27</sup> *Vid.* MARTENS, J.: «Die eigenartige Beweislast im Steuerrecht», *Steuer und Wirtschaft* núm. 4/1981.
- <sup>28</sup> Formulada por SEER, R.: *Verständigungen in Steuerverfahren*, Cologne, 1996, págs. 191 y ss. Aunque ya aparecen elementos de esta teoría en OSTERLOH, L.: *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräumen bei der Anwendung der Steuergesetze*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 1992, págs. 277 y ss.
- <sup>29</sup> *Vid.* SEER, R.: «The burden of proof- National Report: Germany», pág. 4, EATLP Conference, June, Uppsala, disponible en [www.eatlp.org](http://www.eatlp.org).

1. En aquellos casos en que la falta de prueba sea debida a una falta de colaboración del contribuyente, el riesgo de la prueba recae sobre el contribuyente. Para estos casos, el ordenamiento tributario hace posible la liquidación de la deuda tributaria basada en un menor rigor probatorio, a través de la estimación, que conduce a una forma especial de apreciación de la prueba. En estos casos, atribuir el riesgo derivado de la falta de prueba sobre la Administración Tributaria implicaría que esta se vería en la obligación de abstenerse de gravarlos<sup>30</sup>, con el consiguiente menoscabo para la equidad tributaria.
2. En los casos, en cambio, en que la falta de prueba no se deba a una falta de colaboración del contribuyente, el riesgo de la (falta) de prueba ha de recaer sobre la Administración Tributaria.

Por lo que respecta a los hechos que extinguen o minoran la obligación:

1. En aquellos casos en que la falta de prueba sea debida a la falta de colaboración del contribuyente, el riesgo de la prueba debe recaer en el contribuyente, en la medida en que no proporcione una evidencia suficiente de los hechos que conducen a una minoración de la deuda.
2. En los casos, en cambio, en que la falta de prueba no se deba a una falta de colaboración del contribuyente, es posible también aquí una liquidación basada en menores exigencias probatorias, mediante una mera de estimación de los costes y gastos, recayendo sobre la Administración Tributaria el riesgo de la prueba.

Se trata, en definitiva, de que el sujeto a quien se atribuye el riesgo derivado de la falta de prueba sea el mismo sujeto a quien es imputable, subjetiva u objetivamente, el cumplimiento o incumplimiento de los deberes de prueba, en la medida o grado que venga exigido en cada caso. Este postulado de la imputabilidad del fracaso de la prueba, como presupuesto para una justa decisión basada en las reglas sobre la carga de la prueba, no deja de ser válido por el hecho de que el proceso se configure conforme al principio dispositivo o inquisitivo, de modo que es aplicable también cuando, como ocurre en los ámbitos regidos por el principio de investigación de oficio, a la carga de la prueba no le corresponda ninguna carga de aportación en sentido subjetivo<sup>31</sup>.

### 3. La inversión de la carga de la prueba en las situaciones tributarias transfronterizas

No es completamente cierto, sin embargo, que en el Derecho Tributario a la carga de la prueba en tanto regla de juicio no le corresponda ninguna «carga de aportación» en el sentido subjetivo del término. Lo que ocurre es que en este ámbito jurídico esta atribución o distribución de la carga de la prueba se suele realizar a través de la incorporación a las normas tributarias de requisitos probatorios de carácter objetivo, que se establecen por el legislador como requisito imprescindible para obtener un determinado trato fiscal. Son frecuentes las normas fiscales que introducen en su supuesto de hecho una circunstancia fáctica, como la posesión de un justificante, un comprobante o un certificado fiscal, que, a priori, no pertenece al supuesto de hecho, pero que se coloca en el mismo lugar que otras circunstan-

<sup>30</sup> Como señala OSTERLOH, L.: *Gesetzesbindung...*, cit., pág. 241.

<sup>31</sup> OSTERLOH, L.: *Gesetzesbindung...*, cit., pág. 245.

cias fácticas legales, de modo que la consecuencia jurídica de la norma se anuda también a ese hecho <sup>32</sup>. Esto ocurre a menudo en relación con normas fiscales que establecen el disfrute de una deducción o de un beneficio fiscal, y con ello se facilita y alivia la labor del órgano encargado de la aplicación del derecho, que puede limitarse exclusivamente a la fijación del comprobante o justificante requerido <sup>33</sup>.

Otra forma habitual y muy frecuente de establecer normas específicas sobre la carga de la prueba en el ámbito tributario es a través de las presunciones legales, que son anteriores a la aplicación de la carga de la prueba como regla de juicio, pero están íntimamente relacionadas con la carga de la prueba, porque típicamente lo que hacen es establecer *quien* tiene la carga de la prueba, con independencia del grado de prueba o evidencia requerido para satisfacer dicha carga. Al mismo tiempo, las presunciones señalan cuáles serán las consecuencias de que la parte cargada con la carga de la prueba en un caso determinado no cumpla con ella, especificando: qué hechos habrán de ser tenidos por ciertos si la parte a quien corresponde la carga de la prueba no la satisface y qué otros hechos adicionales habrán de ser tenidos por ciertos si una de las partes prueba un hecho particular <sup>34</sup>.

El establecimiento de presunciones para actuar un reparto de la carga de la prueba se suele producir en relación con situaciones donde la prueba presenta dificultades y en donde a través del mecanismo de la presunción se alivia la investigación de la Administración desplazando o invirtiendo la carga de la prueba hacia el contribuyente. Esto ocurre muy a menudo en las situaciones tributarias en las que hay algún componente de ultraterritorialidad o cuando se regulan operaciones con personas o entidades localizadas en paraísos fiscales. La doctrina ya ha llamado la atención sobre la proliferación de este tipo de normas en que se invierte la carga de la prueba sobre el contribuyente, que son también habituales en ordenamientos fiscales de nuestro entorno <sup>35</sup> y ello nos suscita dos tipos de reflexiones:

Una primera reflexión es que con ello se está poniendo de manifiesto una nueva «funcionalidad» de las normas sobre la carga de la prueba en relación con la construcción de normas fiscales anti-abuso. Es una funcionalidad que va más allá del papel tradicionalmente asignado a las normas sobre la carga de la prueba, frecuentemente concebidas como normas de Derecho formal y resalta la profunda vinculación del tema de la carga de la prueba con el Derecho sustancial. En la medida en que aquí la atribución de la carga de la prueba se convierte en un elemento principal de la construcción de la norma anti-abuso, su empleo no puede ser ajeno a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en relación con las normas anti-abuso y en relación con el establecimiento de requisitos probatorios adicionales para las situaciones que pueden ser consideradas potencialmente significativas de fraude o elusión fiscal internacional.

La segunda reflexión es que aunque la justificación de un diferente trato procesal para las situaciones domésticas y las internacionales está en la base del Derecho Tributario Internacional y deriva formalmente del principio de territorialidad, cabe plantearse si su justificación puede seguir mante-

<sup>32</sup> Los «Gesetzliche Nachweispflichten» de que habla la doctrina alemana. Vid. NIERHAUS, M.: *Beweismass und Beweislast. Untersuchungsgrundsatz und Beteiligtenmitwirkung im Verwaltungsprozess*, München, 1989, pág. 158.

<sup>33</sup> NIERHAUS, M.: *Beweismass und Beweislast...*, cit., pág. 158.

<sup>34</sup> SCHAUER, F.: *Thinking like a lawyer...*, cit., pág. 224.

<sup>35</sup> MARINO, G.: «Brevi note sull'onere della prova nel diritto tributario internazionale», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. V, núm. 1/2008, pág. 224.

niéndose *en todo caso* en los momentos actuales, considerando los avances (tímidos) en materia de asistencia administrativa mutua. A este respecto, el análisis de la jurisprudencia del TJUE plantea dudas al respecto. Por un lado, el TJUE ha excluido que pueda establecerse un régimen discriminatorio para las operaciones que posean una conexión transnacional cuando el fundamento principal de ese trato discriminatorio sean las dificultades de control fiscal de una operación debido a su carácter transfronterizo, en la medida en que los Estados miembros *pueden exigir al contribuyente las pruebas que consideren oportunas para aplicarles el «régimen general»*<sup>36</sup>. Asimismo, el TJUE también señaló hace ya tiempo que los requisitos probatorios de las normas fiscales no pueden establecerse de forma discriminatoria o distinta según que la operación posea o no una conexión transfronteriza<sup>37</sup>. Sin embargo, también es cierto que el TJUE ha admitido recientemente la posibilidad de una regulación diferenciada en el tratamiento de las operaciones vinculadas, en función de su carácter interno o internacional<sup>38</sup>. Como veremos, en el principio de proporcionalidad parece estar la clave.

### III. CARGA DE LA PRUEBA Y NORMAS TRIBUTARIAS ANTI-ABUSO

#### 1. La carga de la prueba en las normas generales anti-abuso de la LGT

La LGT establece dos normas generales anti-abuso, una es la norma contenida en su artículo 15 y otra es la contenida en su artículo 16, que establecen dos mecanismos generales anti-abuso, que a pesar de tener perfiles cercanos en su configuración teórica, son distintos en cuanto a los presupuestos para su aplicación por parte de la Administración y en cuanto a sus consecuencias jurídicas para los contribuyentes. En la práctica, la distinción entre ambos expedientes normativos suele ser una ardua cuestión porque ambos casos se basan en la idea de que se ha utilizado para la operación que se quiere realizar una forma o configuración jurídica que no se corresponde con la finalidad perseguida por esta. En el artículo 15 esto se quiere combatir mediante un expediente basado en las figuras del fraude de ley o abuso en las posibilidades de configuración jurídica (*abuse du droit, fraus legis, abuse of rights*), hoy bajo el nombre de «conflicto en la aplicación de la norma». En el artículo 16 se consagra la figura de la simulación (*sham*)<sup>39</sup>.

A este mecanismo general anti-abuso del artículo 15 de la LGT se le han señalado unos contornos muy similares a los de la cláusula general anti-abuso recogida en el § 42 de la Ordenanza Tribu-

<sup>36</sup> Casos *Bachmann*, C-204/90, 1992 y *Comision/Bélgica*, C-300/90, 1992. Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Las normas antiparaiso fiscal españolas...», cit., pág. 68.

<sup>37</sup> Vid. STJUE caso *Vestergaard* (C-55/1998, NFJ009071). CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Las normas antiparaiso fiscal españolas...», cit., pág. 68.

<sup>38</sup> Caso *SGI*, C-311/2008, STJUE de 21 de enero de 2010 (NFJ036705).

<sup>39</sup> En materia fiscal hay pocos temas que despierten tanta controversia y emoción como el tema del abuso o la elusión fiscal. Ello da lugar a un elenco amplísimo de expresiones para referirse al fenómeno y de técnicas normativas para combatirlo en el ámbito del derecho interno de los Estados. Precisamente, la falta de una única figura universalmente reconocida para combatir el abuso es una de las principales dificultades para luchar contra él en el Derecho Tributario Internacional. Véanse, al respecto, las conclusiones de J. SCHWARTZ al Congreso de la IFA celebrado en Kioto en 2007: SCHWARTZ, J.S.: «Abuse and EU Tax Law», *Bulletin for International Taxation*, vol. 62, núm. 7/2008, págs. 289-290.

taria alemana<sup>40</sup>. La existencia del abuso se puede apreciar «cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, (b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios». De modo, pues, paralelo, al mecanismo en dos fases establecido en la norma alemana, la norma española basa su aplicación en un *sistema de carga de la prueba en dos pasos*<sup>41</sup>. En el primer paso, la Administración debe apreciar que los actos o negocios son notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, aportando las pruebas relativas a esta artificiosidad. En puridad, se tratará más bien de una justificación o motivación de esta «impropiedad» del negocio, puesto que esto es más bien una cuestión jurídica. El problema principal es determinar hasta cuándo o hasta dónde se puede entender que el negocio es «apropiado» al fin perseguido por el contribuyente y esto es una cuestión, más que de hecho, de interpretación jurídica. Ahora bien, si la Administración sostiene la impropiedad o artificiosidad del negocio, en un segundo paso, tiene la carga de probar que los actos o negocios no tienen «motivos económicos o jurídicos válidos», distintos del mero ahorro fiscal<sup>42</sup>.

Precisamente, uno de los aspectos que más se elogió con motivo de la introducción del artículo 15 en la LGT, fue su funcionamiento como mecanismo de atribución de la carga de la prueba, ya que en su virtud la Administración no deberá probar la existencia de una intención fraudulenta en el contribuyente, ni que el contribuyente tuvo ánimo de eludir el tributo, sino que concurren los «elementos esenciales» para poder considerar que una determinada operación o negocio ha sido abusivo<sup>43</sup>. Así, es posible afirmar que la Administración sigue corriendo con la carga de la prueba de que el contribuyente ha tenido el propósito de eludir el pago del tributo, pero esto se trata de facilitar en la norma a través de la determinación de una serie de elementos o circunstancias objetivizadas, a través de las cuales se puede determinar la existencia del abuso:

- Que exista una ventaja fiscal para el contribuyente por la estructura de la operación que se ha adoptado.
- Que los actos o negocios realizados sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

<sup>40</sup> Vid. PALAO TABOADA, C.: «Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal» hoy recogido en *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal...*, cit., pág. 175; RUIZ ALMENDRAL, V.: *El fraude a la ley tributaria a examen*, Thomson-Aranzadi, 2006, pág. 79.

<sup>41</sup> En referencia a la norma alemana, véanse los Comentarios de K.D. DRÜEN al §42 de la Ordenanza Tributaria alemana, en TIPKE, K. y KRUSE, H.W.: *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar zur AO und FGO*, Köln, T. I, 2010.

<sup>42</sup> Con ello, se incorporan al ordenamiento español dos técnicas antifraude ya conocidas por el derecho anglosajón como la *substance over form* y el *business purpose test*, que además han de aplicarse de forma concurrente, tal como se hace en la jurisprudencia alemana, donde el análisis de los otros motivos de la operación es esencial para determinar si la forma es o no adecuada al fin perseguido por las partes. Esto es lógico, pues como ya señalara el profesor PALAO, lo que determina la existencia de un abuso o negocio realizado en fraude no puede ser solo el beneficio fiscal que se obtiene, sino la manera de obtenerlo, por las características intrínsecas del negocio. Vid. PALAO TABOADA, C.: «Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal...», cit., pág. 182.

<sup>43</sup> Vid. LÓPEZ TELLO, J.: «La cláusula antiabuso del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria», *Actualidad Jurídica Uribe & Menéndez*, 2003, núm. 5, pág. 52; GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 370.

- Que la forma elegida para la operación no produzca efectos jurídicos o económicos relevantes más allá de la obtención de una ventaja tributaria.

Estos elementos o requisitos «objetivos» para la aplicación de la norma son una serie de indicios presuntivos de fraude, que pueden ser rebatidos por el contribuyente articulando prueba en contrario, por ejemplo, probando que la operación llevada a cabo fue genuina porque tuvo una racionalidad más allá de la obtención de la ventaja tributaria y un propósito comercial no artificioso<sup>44</sup>. Lo cierto, sin embargo, es que cabe preguntarse hasta qué punto se trata realmente de una «contraprueba» o, más bien, implica una inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente, en la medida en que esta es la única prueba mediante la cual el contribuyente puede quedar exonerado de la presunción de fraude, que es probando las razones o «motivos económicos válidos» de la operación o negocio efectuado. De hecho, en Alemania se sostiene que ello conduce a una inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente, que está justificada en la medida en que el proporcionar las pruebas para superar el «test del propósito negocial» pertenece a la esfera de responsabilidad del contribuyente<sup>45</sup>.

El otro tipo de cláusula general anti-abuso de nuestro Ordenamiento Tributario es la contenida en el artículo 16 de la LGT, que recoge una regla para corregir los efectos de la simulación en materia tributaria, disponiendo que: «1. En los actos o negocios en que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración Tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente»<sup>46</sup>.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia han coincidido en afirmar que la simulación que aquí se contempla coincide con la acepción técnico-jurídica de simulación, tal y como ha sido establecida en el derecho privado y debe entenderse en el sentido dado a la misma en la doctrina y jurisprudencia civiles<sup>47</sup>. Siguiendo esta postura mayoritaria, en los términos, hoy ya clásicos, de don Federico DE CASTRO Y BRAVO, la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial distinto, ya sea este contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa). En el primer

<sup>44</sup> En contra, sin embargo, SIMÓN ACOSTA, E.: «Del fraude de Ley al conflicto en la aplicación de las normas», en AA.VV., *Economía, Derecho y Tributación. Homenaje a Gloria Begué Cantón*, Universidad de Salamanca, 2005, pág. 834.

<sup>45</sup> Vid. DRÜEN, K.D.: Comentarios al §42 de la Ordenanza Tributaria Alemana, en TIPKE, K. y KRUSE, H.W.: *Abgabenordnung...*, cit.

<sup>46</sup> También con respecto a esta figura de la simulación se ha destacado su paralelismo con el parágrafo 41 de la Ordenanza tributaria alemana de 1977. Vid. ZORNOZA PÉREZ, J.: «La simulación en Derecho Tributario», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.): *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, 2010, pág. 530.

<sup>47</sup> Vid. PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona 1996, págs. 68 y ss.; ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.: «Simulación y levantamiento del velo en el ámbito tributario», *Tribuna Fiscal*, n.º 85, 1997, págs. 61 y ss.; ROSEMBUI, T.: *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, 2.ª ed., Madrid, 1999, págs. 232-233; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «La simulación en Derecho Tributario», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (BOICAM)*, núm. 16, 3.ª época, septiembre 2000, pág. 169 y ss. y también posteriormente en «La simulación en Derecho Tributario», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.): *Tratado...*, cit., pág. 531.

caso, la declaración falsa no encubre otra cosa que la carencia de causa, mientras que en el segundo, la declaración falsa vendría a encubrir otro negocio, este sí con una causa verdadera, de modo que la simulación resultaría de una condición especial de la causa<sup>48</sup>. La simulación descansa, pues, en la existencia de un pacto simulatorio y se produce normalmente a través del abuso del derecho y de las formas jurídicas con el propósito de desviar el fin típico o natural de un negocio jurídico (su *causa*) a otra finalidad indirecta y oculta. Lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes tratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica.

De acuerdo con esta concepción, han de concurrir en la simulación tres elementos: 1.º **Una expresión simulada**, es decir, el negocio o declaración de voluntad simulados que se exteriorizan o aparentan frente a los terceros; 2.º **El acuerdo o pacto de simular (*consilium simulationis*)** alcanzado entre las partes y que permanece oculto a los terceros; y 3.º **La intención o voluntad disimulada**, que solo conocen quienes toman parte en el acuerdo simulatorio y que puede ser la de crear la apariencia de un negocio al que realmente no se quiso dar vida, o la de encubrir otro negocio que se desea disimular<sup>49</sup>.

Hay, por tanto, en la simulación una divergencia querida y deliberadamente provocada por las partes entre la que es su verdadera voluntad y su manifestación externa, con la finalidad de crear una apariencia jurídica que oculte a los terceros dicha voluntad. De modo que es inherente a la simulación la existencia de ocultación, pero puesto que es posible imaginar supuestos en que la ocultación pueda resultar legítima, se ha insistido en la importancia de que concurra el acuerdo simulatorio entre las partes para apreciar la existencia de simulación. Esto es, que exista una voluntad común a ambas partes sobre el carácter meramente aparente de las declaraciones de voluntad que realizan, hasta el punto de que sin la existencia de este pacto o voluntad común, no podría hablarse de simulación en sentido jurídico<sup>50</sup>. Este es incluso, de acuerdo con un sector de la doctrina y la jurisprudencia, el elemento clave para distinguir entre las figuras de la simulación y el fraude de ley, de modo que la simulación es un problema de hecho, de prueba de la existencia del pacto simulatorio entre las partes, mientras que el fraude a la ley es una cuestión de calificación, es decir, de interpretación<sup>51</sup>.

La prueba adquiere, pues, una relevancia indudable en la figura de la simulación, máxime teniendo en cuenta que la Administración tiene la facultad de declarar por sí misma su existencia, sin necesidad de ejercitar la correspondiente acción ante los tribunales, en el curso del correspondiente

<sup>48</sup> DE CASTRO Y BRAVO: *El negocio jurídico*, Madrid, 1991, pág. 334; DÍEZ PICAZO, *Fundamentos del Derecho Civil patrimonial*, vol. I, 2.ª ed., Madrid, 1983, págs. 158-159.

<sup>49</sup> Vid. E. GÓMEZ CALLE, VOZ «Simulación», *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. IV, Madrid, 1995, págs. 6.217 y ss.

<sup>50</sup> Vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «La simulación en Derecho Tributario», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (BOICAM)*..., cit., pág. 171. En este sentido también, HERRERA MOLINA, P.M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «El fraude a la ley tributaria en el derecho español», en SOLER ROCH, M.ª T y SERRANO ANTÓN, F.: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF, 2002, pág. 43.

<sup>51</sup> Vid. LÓPEZ MOLINO: «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 LGT)», *Crónica Tributaria*, núm. 85/1998, pág. 174; PALAO TABOADA: «Nuevas posibilidades de la lucha contra el fraude (II): valoración de las nuevas soluciones a la luz de la experiencia comparada y la jurisprudencia comunitaria», Ponencia presentada al Seminario *La nueva Ley General Tributaria*, celebrado por la UIMP, Santander, 8 de julio de 2003, pág. 12; ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «La simulación en Derecho Tributario», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.): *Tratado...* cit., pág. 540.

procedimiento de regularización<sup>52</sup>. A lo largo de este procedimiento, y de acuerdo con la regla general sobre la carga de la prueba, incumbe a la Administración la carga de probar que los hechos declarados por el interesado constituyen una simple apariencia, fruto de la simulación y que, por tanto, no se debe impedir el gravamen de la realidad disimulada u oculta<sup>53</sup>.

Este criterio de atribución de la carga de la prueba ha sido también aplicado por los tribunales españoles cuando han enjuiciado casos de simulación tributaria, afirmando de forma unánime que recae sobre la Administración la carga de la prueba de la existencia de simulación<sup>54</sup>. Ahora bien, lo que es destacable es la interpretación jurisprudencial de la carga de la prueba en tanto dosis o coeficiente de prueba (*standard of proof*), esto es, el nivel de evidencia necesaria para satisfacer la carga primaria de la prueba atribuida a la Administración, que queda lejos del *beyond a reasonable doubt* propio del Derecho Penal y se admite con mucha facilidad que quede resuelto por la aportación de indicios de fraude fiscal que invierten la carga de la prueba sobre el contribuyente<sup>55</sup>. Así, es frecuente que cuando la existencia de simulación se discute en el marco de planificaciones fiscales basta con que el tribunal alcance un grado de convicción razonable sobre la ausencia de efectos económicos reales del negocio, para que pueda entenderse que existe un principio de prueba suficiente de simulación, invirtiéndose a partir de ese momento la carga de la prueba sobre el contribuyente, quien para defenderse debe articular prueba en contrario sobre los efectos y razones económicas del negocio que se cuestiona como simulado<sup>56</sup>.

Por otra parte, tanto la práctica administrativa como los tribunales de justicia admiten que la simulación sea probada a través de indicios o presunciones, dada la dificultad de su prueba, lo cual, resulta perfectamente admisible en el ámbito tributario. Sin embargo, no siempre aparece correctamente explicado el necesario enlace entre los indicios, que deben ser probados, y el hecho que se presume<sup>57</sup>.

<sup>52</sup> ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «La simulación en Derecho Tributario», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.): *Tratado...* cit., pág. 540.

<sup>53</sup> Véase nota anterior.

<sup>54</sup> *Id.*, por ejemplo, SSTs de 20 de septiembre de 2005 (NFJ021858); 25 de junio de 2008 (RJ 2008, 4295); 25 de junio de 2008 (NFJ035355); 1 de julio de 2008 (NFJ029232) o 26 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 3954).

<sup>55</sup> En este sentido, y pese a que puedan apreciarse las razones del Tribunal en la calificación fiscal otorgada al caso, es sorprendente por ejemplo el razonamiento de la STS de 26 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 3954), en relación con si podía entenderse que la Administración había cumplido con su carga de la prueba respecto de su afirmación de que los contratos suscritos por un club de fútbol con diversas sociedades explotadoras de los derechos de imagen eran contratos simulados. Dice el tribunal: «adviértase que la peculiaridad del presente caso es que la entidad deportiva no acredita la existencia de los contratos de cesión de los jugadores a la sociedad interpuesta o cesionaria; es la ausencia de aquellos la que justifica la calificación de simulación...». Lo cual implica una inversión automática de la carga de la prueba sobre el contribuyente, que puede entenderse justificada por criterios de facilidad probatoria y cercanía a las pruebas, pero debería entonces indicarse con claridad por el Alto Tribunal. Un razonamiento similar se contiene en la STS de 1 de julio de 2008 (NFJ029232), fundamento jurídico decimocuarto, en donde se argumenta: «No solo tales hechos (también referidos a un caso de cesión de derechos de imagen de futbolistas) están acreditados como se infiere de nuestra exposición, sino que no han sido desvirtuados por la entidad recurrente», que era el club, a quien en principio no incumbía la carga de la prueba.

<sup>56</sup> Así, la STS de 27 de mayo de 2008 y la STS de 15 de julio de 2008 califican de simulación absoluta a negocios jurídicos con respecto a los cuales no se ofrece una explicación razonable de la realidad económica. En relación con ello, véase la llamada de atención de la profesora SOLER ROCH, M.ª T.: «El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia europea y española» en *V Congreso Tributario: Cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Estudios de Derecho Judicial, 156, 2009, pág. 397.

<sup>57</sup> Como muestra, véase, por ejemplo, la citada STS de 26 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 3954), fundamento jurídico séptimo.

## 2. La carga de la prueba en las construcciones jurisprudenciales anti-abuso

Estas normas generales anti-abuso conviven en nuestro Ordenamiento con otro tipo de cláusulas generales anti-elusión de configuración jurisprudencial, algunas de ellas basadas en principios generales del derecho, como el conocido *substance over form* originario del derecho anglosajón. Su aplicación creciente y a veces un tanto anárquica por los tribunales de justicia ha despertado las críticas de la doctrina, llamando la atención sobre los peligros de un fenómeno que, no obstante, no es algo aislado de nuestro Ordenamiento. La cuestión escapa de los contornos de nuestro estudio, pero no podemos dejar de coincidir en que ciertamente encierra notables peligros para la seguridad jurídica, pues estas construcciones suponen una «vía de escape» respecto de los mecanismos normativos anti-abuso previstos en la ley y respecto a las exigencias probatorias que estos mecanismos comportan. En general, son más flexibles y fáciles en su argumentación y demostración, presentan menos inconvenientes técnicos y menos dificultades probatorias que la aplicación estricta de los expedientes normativos de los artículos 15 y 16 de la LGT.

Una de estas construcciones es la que ha consistido en la aplicación de la figura del «negocio indirecto» al ámbito tributario para combatir, bien supuestos de negocios realizados en fraude de ley<sup>58</sup>, o bien supuestos de simulación, por ejemplo, en casos de estructuras negociales complejas donde es difícil en muchos casos apreciar su existencia<sup>59</sup>. Frecuentemente, son supuestos que en la tradición anglosajona han sido combatidos normalmente mediante la aplicación de la doctrina de las *step transactions* y que, en puridad, de acuerdo con nuestro derecho positivo deberían combatirse mediante la aplicación de la norma anti-abuso general del artículo 15, hoy llamada «conflicto en la aplicación de la norma»<sup>60</sup>. Con frecuencia, la figura del negocio indirecto ha sido empleada por la Administración española con preferencia a los expedientes normativos más acordes con ese tipo de supuestos como el fraude de ley, ya que ello le permite un mayor grado de libertad a la hora de volver a calificar los hechos, sin estar vinculada por los elementos propios del fraude o la simulación, como la causa o el fin negocial. El Tribunal Supremo ha confirmado en varios casos este tipo de aproximación en relación con el tratamiento de estructuras negociales complejas, en las que el empleo conjunto de varios negocios es necesario para conseguir la finalidad económica que se pretende<sup>61</sup>.

Otra conocida construcción jurisprudencial empleada para combatir el fraude fiscal ha sido la aplicación de la doctrina del «levantamiento del velo» para tratar supuestos de simulación subjetiva,

<sup>58</sup> Como en los casos conocidos como «seguros de prima única», a partir de donde el TEAC comenzó a aplicar la figura del negocio indirecto al ámbito tributario en combinación con el antiguo artículo 25.3 de la LGT de 1963, que permitía la recalificación del negocio atendiendo a la finalidad perseguida y la consiguiente imposición de sanción. Resoluciones del TEAC, como las de 26 de junio de 1991 (NFJ001260) y 9 de marzo de 1994 (NFJ003312), a las que luego siguieron las SSAN de 18 de mayo de 1993 (NFJ002833), 20 de diciembre de 1994 (NFJ004750) y 14 de enero de 1997. En relación con ello, *vid.* FALCÓN Y TELLA, R.: «Negocio indirecto y fraude de ley», *Quincena Fiscal*, núm. 6/1995, «Interpretación jurídica y primas únicas», *Quincena Fiscal*, núm. 22/1997; PALAO TABOADA, C.: «¿Existe el fraude a la ley tributaria?, en *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal...*, cit., pág. 103 y ss.; DELGADO PACHECO, A.: *Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.

<sup>59</sup> ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «La simulación en Derecho Tributario», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.): *Tratado...*, cit., pág. 524.

<sup>60</sup> Véase nota anterior.

<sup>61</sup> SSTs de 7 de marzo de 2009 y 30 de abril de 2009.

de actuación a través de personas interpuestas, que se ha empleado por los tribunales españoles con clara preferencia sobre las figuras de la simulación o el fraude de ley <sup>62</sup>. Esta doctrina del «levantamiento del velo» (*piercing the corporate veil* o *lifting the corporate veil*), originaria del ámbito del derecho de sociedades anglosajón <sup>63</sup>, se basa en el principio de equidad, por lo que ofrece un amplio margen para recalificar a efectos fiscales la posición en la que intervienen las personas jurídicas en situaciones de abuso o fraude. Su fogoso empleo por nuestra jurisprudencia ha despertado críticas muy similares a las del resto de construcciones generales anti-abuso, que fundamentalmente se reconducen a la quiebra que entrañan para la seguridad jurídica <sup>64</sup>.

Su aplicación al ámbito tributario ha ido, además, más allá de su profusa y variada aplicación jurisprudencial <sup>65</sup>, al servir también para la introducción de dos nuevos supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria que, configurados expresamente como medidas anti-abuso, hunden sus raíces en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo <sup>66</sup>. Se trata de los apartados g) y h) del artículo 43 de la LGT, introducidos por la Ley 36/2006, que establecen sendos supuestos de responsabilidad tributaria tanto de las personas que utilicen una persona jurídica para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública, como de las entidades creadas o utilizadas abusivamente con esta misma finalidad <sup>67</sup>. En ambos casos, la responsabilidad depende **de que efectivamente se aporten las pruebas que justifiquen que las entidades fueron establecidas o usadas de manera abusiva o fraudulenta** para evitar la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, y en concordancia con su configuración como medida anti-abuso, la carga primaria de la prueba del abuso recae sobre la Administración. Sin embargo, la cuestión clave es la relativa al coeficiente de prueba o *standard of proof* que se requiere para entender cumplida dicha carga. Aquí, es preciso recordar que este en materia tributaria no puede consistir estrictamente en un *balance of probabilities* típico del ámbito civil, y debe acercarse más al propio del ámbito penal, pero la cuestión sigue siendo ¿cuánto se necesita para dar por probado el abuso? En relación con ello, hay quien considera que la Administración debe suministrar la prueba del objeto negocial (*business purpose test*) <sup>68</sup>, sin embargo puesto que la propia norma suministra una serie de elementos objetivos

<sup>62</sup> Vid. RTEAC de 15 de diciembre de 1999 (JT 2000, 82), cuya argumentación ratificaron posteriormente la SAN de 13 de junio de 2002 (JT 2003, 101) y la STS de 1 de julio de 2008 (NFJ029232). Véase una referencia crítica a estas resoluciones en ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «La simulación en Derecho Tributario», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.): *Tratado...*, cit., pág. 537.

<sup>63</sup> Para una descripción de esta doctrina y sus orígenes, vid. BOLDÓ RODA, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado español*, 4.ª ed., Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006, págs. 85 y ss.

<sup>64</sup> Véase una exposición detallada y bibliografía citada en LÓPEZ LÓPEZ, H.: *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Universidad Carlos III de Madrid-BOE, Madrid, 2009, págs. 17-49.

<sup>65</sup> Vid. LÓPEZ LÓPEZ, H.: *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo»...*, cit., págs. 21 y ss.

<sup>66</sup> Como expresamente señala la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (LMPFF, en adelante).

<sup>67</sup> Para un estudio detallado, entre otros, véase MARTÍN JIMÉNEZ, A.: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Thomson-Aranzadi, 2007; DELGADO PACHECO, A.: «El "levantamiento del velo" en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 280/2008; GARCÍA NOVOA, C.: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)», *Quincena Fiscal*, núm. 9/2006 y «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 10/2006.

<sup>68</sup> CHECA GONZÁLEZ, C.: «Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», Aranzadi, Navarra, 2007, pág. 47; MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J.: «Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones (Análisis de los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria incorporados a la Ley General Tributaria

potencialmente indicativos del abuso, como el control efectivo por parte de las personas o entidades de las personas jurídicas y la unicidad de personas o esferas económicas o confusión o desviación de patrimonios, ello sirve para delimitar el «umbral de certidumbre» requerido por la norma en concreto para entender satisfecha la carga primaria de la prueba impuesta a la Administración <sup>69</sup>.

### 3. La carga de la prueba en las normas específicas anti-abuso del Derecho Tributario Internacional

Más allá de los expedientes generales para combatir la elusión fiscal, los ordenamientos fiscales están cada vez más repletos de normas específicas anti-fraude o anti-elusión para combatir fenómenos concretos que son habituales en ciertos ámbitos. Típicamente, uno de estos ámbitos es el de las transacciones internacionales o transfronterizas, para las que es frecuente que se establezca un tratamiento probatorio diferenciado, debido a las mayores dificultades de aclaración fáctica que suponen estas situaciones para las Administraciones Tributarias de los países. En estas normas específicas anti-abuso tienen gran relevancia los aspectos probatorios, porque precisamente muchas de ellas se construyen o aplican a partir de una distribución ad hoc de la carga de la prueba o del establecimiento de un específico nivel de prueba para alguna de las partes. Con mucha frecuencia, este tipo de normas requieren al contribuyente un esfuerzo probatorio mucho mayor que el que está implícito en los mecanismos generales anti-fraude anteriormente descritos y también es frecuente que en ellas la carga de la prueba se desplace hacia el contribuyente, que se sitúa así en cierta posición de desventaja frente a la Administración <sup>70</sup>. El mecanismo a partir del cual se invierte la carga de la prueba hacia el contribuyente consiste en el establecimiento de presunciones, en las que está implícita la consideración de que la transacción u operación en cuestión se llevó a cabo con un propósito elusivo. La justificación, en general, para dispensar un tratamiento procesal desigual en las transacciones internacionales frente a las domésticas, ha de buscarse en los principios del Derecho Tributario Internacional y en el *principio de territorialidad* <sup>71</sup>. Sin embargo, tampoco puede perderse de vista que este tipo de inversiones probatorias, basadas en presunciones *iuris tantum*, suponen, en abstracto, una negación del principio procesal de igualdad de armas, que puede venir justificada cuando la paridad de las partes quede salvada por la equivalencia de las situaciones sustanciales, pero tampoco pueden admitirse sin más. Así que a pesar de que el empleo de este tipo de presunciones pueda estar genéricamente justificado, la cuestión es si esa justificación puede seguir siendo convincente en el actual contexto europeo, con los actuales mecanismos de asistencia mutua e intercambio de información entre Estados <sup>72</sup>. Pues, al final, uno no puede sustraerse de tener la sensación de que la regu-

---

por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, y del procedimiento de derivación de la responsabilidad a las sanciones tributarias), RCyT. CEF, núm. 297/2007, pág. 20.

<sup>69</sup> Así parecen verlo también, PALAO TABOADA, C.: «New Income Tax Law...», cit., pág. 149; LÓPEZ LÓPEZ, H.: *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo»...*, cit., págs. 79-80.

<sup>70</sup> Esto es un fenómeno universal a los ordenamientos fiscales en el tratamiento de este tipo de situaciones. Puede comprobarse comparando los distintos Informes Nacionales presentados al próximo congreso de la EATLP, disponibles en [www.eatlp.org](http://www.eatlp.org).

<sup>71</sup> MARINO, G.: «Brevi note sull'onere della prova...», cit., pág. 234; SEER, R.: «The burden of proof- National Report: Germany», cit., pág. 6.

<sup>72</sup> Véase nota anterior.

lación fiscal de las operaciones transfronterizas, por mor de las dificultades probatorias objetivas que plantean para la Administración, las convierte en situaciones elusivas por sí mismas <sup>73</sup>.

En la normativa española, son varios los ejemplos de normas específicas anti-abuso en donde se pueden apreciar estas consideraciones. Veamos algunos de ellos.

### 3.1. La normativa anti-paraíso fiscal

En relación con los países o territorios calificados como paraísos fiscales nuestro ordenamiento tributario regula toda una batería de «medidas defensivas», que establecen especiales cautelas o excluyen la aplicación de determinadas medidas fiscales, como bonificaciones de diversa índole, cuando intervienen personas o entidades allí localizadas en transacciones con sujetos residentes en España <sup>74</sup>. En ellas, es frecuente que se produzca una alteración de la carga de la prueba a través del mecanismo de las presunciones, en donde para superar la falta de información que frecuentemente se produce en el ámbito de estas jurisdicciones se invierte la carga de la prueba sobre el contribuyente. Ejemplos de este tipo de medidas pueden encontrarse, por ejemplo, en los artículos 9.1 a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y en los artículos 8.1 y 107.12.2.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

El artículo 9.1 a) de la LIRPF establece un régimen especial para aquellos casos en que la residencia fiscal se acredita en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, estableciendo que la Administración podrá exigir al contribuyente que pruebe que ha permanecido en el paraíso fiscal durante 183 días en el año. Es decir, que se atribuye al contribuyente la carga de la prueba de su permanencia efectiva durante al menos 183 días en el año en el país o territorio donde alega ser residente. Ello implica una inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente, ya que de este modo la Administración no tiene que probar si el cambio de residencia a un paraíso fiscal es real o no, si no que puede exigir esta prueba al contribuyente más allá de lo que aparentemente acredita su certificado de residencia fiscal en ese territorio.

Otra presunción similar es la contenida en el artículo 8.1 de la LIS, tras la redacción dada a este precepto por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal (LMPFF), que autoriza a la Administración Tributaria a presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal tiene su residencia en territorio español cuando se dé cualquiera de estas dos circunstancias:

- Que sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español.

<sup>73</sup> Vid. MARINO, G.: «Brevi note sull'onere della prova...», cit., pág. 234.

<sup>74</sup> Ya se ha señalado, por ello, la instrumentación de la normativa española de «paraísos fiscales» como parte integrante de un régimen con finalidad antielusión fiscal, no exenta de complicaciones a la hora de enjuiciar su compatibilidad con el Derecho comunitario. Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004 (41-98), pág. 44.

- O que su actividad principal se desarrolle en territorio español.

Se configura así un nuevo criterio para determinar la residencia fiscal de las entidades empleando la técnica de la presunción *iuris tantum* con una clara finalidad anti-elusión<sup>75</sup>. De acuerdo con ello, la Administración no tiene que probar que la entidad tiene su residencia en territorio español, sino simplemente que cualquiera de estas circunstancias ha tenido lugar, con lo que se alivia notablemente la prueba que le corresponde a la Administración al alterarse el objeto de la prueba, como efecto típico de la presunción. Al mismo tiempo, puesto que la presunción se configura como una presunción *iuris tantum*, el contribuyente (en este caso, la entidad) puede destruir la presunción si prueba que:

- Su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio.
- Así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos.

De modo que la presunción, al tiempo que alivia la posición de la Administración al alterar el objeto a probar, especifica quién tiene en este caso la carga de la prueba respecto del hecho de que la entidad tenga una vinculación real de carácter económico con el territorio español, el contribuyente, actuándose así una inversión de la carga de la prueba. Repárese pues, en que aquí la norma sobre carga de la prueba se emplea como parte de la construcción de la norma anti-abuso, configurando una «vía de escape» a la aplicación de la presunción a través de la prueba por parte del contribuyente de los «motivos económicos válidos»<sup>76</sup>.

Otro ejemplo de este tipo de presunciones que alteran la regla general sobre la carga de la prueba en operaciones con entidades radicadas en paraísos fiscales es la contenida en el artículo 107.12.2.º del TRLIS. Este artículo establece normas especiales en la aplicación del régimen de transparencia fiscal para los supuestos de participación por parte de una entidad residente en España en una entidad residente en un paraíso fiscal. Estas normas especiales consisten básicamente en presunciones que afectan tanto al presupuesto de hecho de la norma que permite la aplicación del régimen de transparencia fiscal, como a la consecuencia jurídica del régimen de la transparencia fiscal. En tales casos, corresponde a la Administración la carga de la prueba del hecho base de la presunción: la participación, en

<sup>75</sup> PALAO TABOADA, C.: «New Income Tax Law and anti-fraud legislation in Spain», *Bulletin for International Taxation*, vol. 61, núm. 4/2007, pág. 144; GARCÍA CARRETERO, B.: «La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del fraude fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales», *Quincena Fiscal*, núm. 12/2008, pág. 4.

<sup>76</sup> La bibliografía en relación con los motivos económicos válidos y su papel en la construcción de normas anti-abuso es abundante tanto fuera como dentro de nuestras fronteras. Tras el trabajo clásico del profesor PALAO, C.: «Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», hoy compendiado en su libro *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, págs. 201 y ss., pueden citarse entre los más recientes: DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: «Los motivos económicos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios», Aranzadi, Navarra, 2007; RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos" en las normas anti-abuso? (Sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea)», *RCyT*. CEF, núms. 329-330/2010, págs. 5 y ss.; CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V.: «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*, núm. 15/2010, Aranzadi, págs. 1 y ss., también disponible en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es) (BIB 2010\1686).

las condiciones generales exigidas por el régimen de transparencia fiscal internacional, por parte de una entidad residente en España en una entidad residente en un paraíso fiscal. Esta prueba puede no resultar fácil para la Administración por la escasa colaboración que suelen prestar las Administraciones de dichos territorios. El contribuyente puede, en todo caso, destruir la presunción mediante prueba en contrario.

### 3.2. La normativa sobre transparencia fiscal

El régimen de la transparencia fiscal internacional (Controlled Foreign Corporation Legislation, CFC Legislation en la doctrina anglosajona) se encuentra previsto en el artículo 107 del TRLIS. Como es sabido, el régimen se dedica al tratamiento fiscal de las llamadas *controlled foreign companies* o sociedades extranjeras controladas (SEC) y apunta directamente a la utilización de las llamadas *base companies*, compañías situadas en territorios de favorable o baja tributación, destinadas a remansar rentas sin que estas lleguen a tributar en el Estado de residencia de su beneficiario último. El régimen especial consiste en la extensión del principio de tributación por la renta mundial, por medio de la inclusión en la base imponible de las entidades residentes en España, de determinadas rentas –rentas pasivas– obtenidas por filiales extranjeras y ello independientemente de que estas hayan procedido a distribuir beneficios a sus matrices. La transparencia fiscal solo se aplica respecto de entidades no residentes controladas por un residente, solo actúa respecto de determinadas rentas y tiene en cuenta en su aplicación el bajo nivel de tributación de la entidad no residente.

En cuanto al primero de estos aspectos, referido a las condiciones subjetivas de aplicación del régimen, el control de la entidad sometida a transparencia, el artículo 107 dispone que el régimen se aplicará a entidades no residentes en las cuales el sujeto pasivo residente, por sí solo o conjuntamente con personas o entidades vinculadas, tenga una participación igual o superior al 50 por 100 en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha de cierre del ejercicio social de esta última. En relación con este requisito se ha planteado el problema de las participaciones fiduciarias o de las rentas obtenidas por cuenta de una entidad no residente susceptible de hallarse en transparencia internacional<sup>77</sup>. Como se ha señalado, esto aboca a un problema de prueba de esa relación fiduciaria, porque el régimen de transparencia fiscal debe aplicarse a entidades cuya titularidad real corresponda a una entidad o una persona física residente en España, aunque esa participación aparezca a nombre de otro que no es el verdadero titular o aunque ese último sea el verdadero titular legal, a través de un *trust* de derecho extranjero, cuando el residente es el beneficiario de esa situación jurídica con unos derechos actuales definidos<sup>78</sup>.

En relación también con el ámbito subjetivo de aplicación, el régimen de transparencia fiscal internacional previsto en las leyes españolas no se aplica cuando la entidad transparente resida en otro Estado miembro de la Unión Europea (art. 107.15). Pero para ello se hace recaer sobre el contribuyente la carga de la prueba, debiendo este probar que la constitución y operativa de la entidad responden a motivos económicos válidos y que la entidad realiza actividades empresariales, ya que la excepción a la aplicación del régimen para las operaciones europeas aparece redactada del modo siguiente: «lo previs-

<sup>77</sup> DELGADO PACHECO, A.: «Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional», en *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, septiembre-octubre 2005, núm. 825, pág. 106.

<sup>78</sup> DELGADO PACHECO, A.: «Las medidas antielusión...», cit., págs. 106-107.

to en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales».

En definitiva, la norma española, modificada por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, resolvió el problema de la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a los supuestos en que la entidad no residente resida en otro Estado miembro de la Unión Europea precisamente a través de una inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente, que es quien deberá probar, si quiere escapar a su aplicación, que la entidad se ha constituido por motivos económicos válidos<sup>79</sup>. Precisamente, esta modificación respondió básicamente al objetivo de hacer compatible la normativa doméstica sobre transparencia fiscal internacional con los requerimientos derivados del Derecho Comunitario y la doctrina emanada del TJUE en relación con la configuración de normas de transparencia fiscal internacional por parte de los Estados miembros. No cabe, sin embargo, descartar hacia el futuro una reconfiguración de las condiciones de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a las SEC comunitarias en consonancia con el Derecho Europeo en la materia<sup>80</sup> y si ello sucede el legislador deberá tener especial cuidado en la construcción de la norma desde el punto de vista de la carga de la prueba.

### 3.3. La normativa anti-subcapitalización

El artículo 20 de la LIS establece, como es sabido, una norma para combatir aquellos supuestos en que la financiación externa de las sociedades se obtenga a través de entidades no residentes vinculadas en una cuantía superior a la que se hubiera obtenido en condiciones normales de mercado entre partes independientes. El objetivo es evitar lo que en definitiva se considera como un fenómeno de elusión fiscal: que la tributación de entidades residentes en España se reduzca como consecuencia de un endeudamiento excesivo con entidades vinculadas. Para ello, la norma impide la deducción como gastos de los intereses devengados como consecuencia de un endeudamiento que el legislador reputa excesivo y es merecedor del tratamiento de los fondos propios, cuya retribución en forma de dividendos no resulta deducible<sup>81</sup>.

La norma española anti-subcapitalización responde esencialmente a las características fundamentales de este tipo de normas en el Derecho Tributario Internacional<sup>82</sup>, pero presenta una serie de características propias que precisamente por sus implicaciones probatorias plantean ciertas dudas en

<sup>79</sup> El test de los motivos económicos válidos o de la sustancia económica de la operación actúa así a modo de «puerto seguro», que permite salvar la compatibilidad de la norma con el Derecho Comunitario en la medida en que limita su aplicación a los «montajes puramente artificiales», como ha venido exigiendo la jurisprudencia comunitaria. Esto es, que actúa únicamente respecto a sociedades extranjeras controladas (SEC) que no poseen un vínculo económico estable con el territorio del Estado miembro de implantación ni realizan una actividad económica genuina en el mismo. *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J.M.: «La coordinación europea de las normas de transparencia fiscal internacional y de subcapitalización», *RCyT*. CEF, núm. 328/2010, pág. 13. Véase, también la opinión de RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Tiene futuro...», cit., págs. 24 y ss.

<sup>80</sup> CALDERÓN CARRERO, J.M.: «La coordinación europea...», cit., pág. 16.

<sup>81</sup> Sobre la norma española en materia de subcapitalización, véase PALAO TABOADA, C.: «La subcapitalización y los convenios de doble imposición», *RCyT*. CEF, núms 137-138/1994, págs. 79 y ss.; SANZ GADEA, E.: «La subcapitalización», *RCyT*. CEF, núm. 206/2000, pág. 28; VEGA BORREGO, F.A.: «La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los convenios de doble imposición y el derecho comunitario», *Crónica Tributaria*, núm. 104/2002, págs. 89 y ss.

<sup>82</sup> DELGADO PACHECO, A.: «Las medidas antielusión...», cit., págs. 100-101.

cuanto a su compatibilidad con el Derecho Europeo y con la jurisprudencia del TJUE en esta materia, como tendremos ocasión de comprobar más adelante. Estas características del régimen español son esencialmente las siguientes:

- a) El legislador español construye la norma anti-subcapitalización sobre una «ratio fija» de endeudamiento de 3 a 1. La norma refiere esta ratio al endeudamiento neto remunerado el cual, como el capital fiscal, se tomará por su estado medio a lo largo del periodo impositivo. La norma afecta por completo a las reglas sobre la carga de la prueba, en la medida en que exime a la Administración de probar que el endeudamiento excesivo de las sociedades se debe a motivaciones exclusivamente fiscales, precisamente para evitar que los contribuyentes pudieran beneficiarse ilícitamente de las dificultades probatorias que ello supondría. El problema, a efectos probatorios, es que no permite a las empresas articular prueba en contrario y probar que su endeudamiento efectivamente responde a condiciones de mercado<sup>83</sup>. El apartado 3 del artículo 20 establece que los contribuyentes pueden someter a la Administración una propuesta para la aplicación de una ratio o coeficiente distinto, pero ello ha de ser con carácter previo a la realización del hecho imponible. Sin embargo, en el marco de una inspección fiscal la entidad debería siempre poder justificar que su ratio de endeudamiento con la entidad vinculada es acorde a la que se habría obtenido en condiciones de mercado de libre competencia. En el momento actual, salvada la compatibilidad con el derecho comunitario a raíz de la exclusión de su aplicación a entidades residenciadas en otro Estado miembro de la Unión Europea (UE), esta característica de la norma sigue planteando serias dudas acerca de su compatibilidad con el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MC OCDE) (art. 9) y con la doctrina del TJUE en materia de operaciones vinculadas, en la medida en que ello parece requerir una aplicación flexible de la normativa de subcapitalización que de la posibilidad a las empresas afectadas de probar que habrían podido obtener esa financiación de una entidad independiente en condiciones de libre competencia (*at arm's length*)<sup>84</sup>. En realidad, es precisamente la configuración «probatoria» de la norma, que no parece admitir prueba en contrario, lo que impide la adecuación del artículo 20 de la LIS a las exigencias derivadas del artículo 9 del MC OCDE y el principio de plena competencia, salvo que su aplicación se haga de acuerdo con este principio<sup>85</sup>.
- b) La norma española alude expresamente al endeudamiento indirecto entre la entidad prestataria residente y una entidad vinculada no residente. En relación con ello, los problemas han surgido en relación con el concepto de endeudamiento indirecto. Al respecto, la doctrina administrativa española ha extendido la norma al terreno de las garantías prestadas por entidades vinculadas, pero ha hecho depender este criterio de condiciones probatorias (*proff requirements*) bastante elevadas e inciertas. La Administración española ha aceptado que la

<sup>83</sup> Vid., por todos, CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización», en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.): *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF, Madrid, 2010, pág. 678. En contra, SANZ GADEA, E.: «La subcapitalización...», cit., pág. 54.

<sup>84</sup> Vid. DELGADO PACHECO, A.: «Las medidas antielusión...», cit., pág. 104.

<sup>85</sup> Esto es, precisamente, lo sostenido por algunas sentencias, como la STSJ de Madrid de 15 de octubre de 2003, la SAN de 15 de enero de 2004 (NFJ016551) y la STSJ de Madrid de 28 de marzo de 2008 (NFJ029076). Sostener esta interpretación, no obstante, obliga a la Administración a probar *en todo caso* que el endeudamiento concertado no podría haber sido acordado en condiciones de independencia. Vid. CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización...», cit., pág. 680.

aplicación del límite que supone la norma de subcapitalización exige probar bien que, por las circunstancias de las operaciones, la entidad no residente avalista está llamada a hacer frente al préstamo, o bien que la entidad prestataria no habría obtenido en condiciones normales de mercado tales garantías, que le hubiesen permitido lograr esa financiación de un tercero independiente <sup>86</sup>. Lo cual entraña la aplicación de una regla de juicio (carga de la prueba) que implica un elevado umbral de convicción. Desde el punto de vista de la parte a quien corresponde la carga de la prueba (el contribuyente), ello implica un *standard* probatorio muy elevado, que pueden tornar imposible la prueba en contrario.

- c) La norma de subcapitalización se aplica cuando el prestamista reside en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. En este caso, la entidad residente no puede someter propuesta alguna para alterar el coeficiente de endeudamiento, de modo que aquí no cabe la prueba en contrario.
- d) Por último, la norma de subcapitalización no se aplica cuando el prestamista resida en otro Estado miembro de la UE <sup>87</sup>.

#### 3.4. La norma anti-abuso del artículo 87 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

Otro ejemplo de norma específica anti-abuso de nuestro ordenamiento, esta vez en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), puede considerarse el apartado Cinco del artículo 87 de la LIVA, introducido en virtud de la LMPFF para combatir el llamado «fraude carrusel» en el IVA que se comete a través de las llamadas sociedades «pantalla» o *buffer* en la terminología anglosajona <sup>88</sup>, norma que estuvo directamente inspirada por la legislación británica <sup>89</sup>. En similitud a la norma británica <sup>90</sup>, la norma española establece la responsabilidad de los adquirentes «que debieran razonablemente presumir» que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que realiza operaciones gravadas por el impuesto, no haya sido ni vaya a ser objeto de declaración e ingreso. En este caso, la responsabilidad establecida en la norma española es subsidiaria, lo cual significa que solo será exigida si el sujeto suministrador de los bienes y servicios y sujeto pasivo del IVA por las operaciones gravadas en el impuesto deviene insolvente.

El legislador subordina la posibilidad de calificar como responsable al empresario o profesional destinatario de las operaciones gravadas al hecho de que este haya podido «razonablemente pre-

<sup>86</sup> Vid. DELGADO PACHECO, A.: «Las medidas antielusión...», cit., págs. 102 y ss.

<sup>87</sup> De acuerdo con la reforma introducida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, para solucionar la ya denunciada incompatibilidad de la norma con el Derecho comunitario especialmente tras la STJUE de 12 de diciembre de 2002 (NFJ013286) en el asunto *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, que declaró contraria a Derecho comunitario una normativa alemana similar a la española. En relación con esta incompatibilidad se había pronunciado ya el TEAC en Resoluciones de 8 de noviembre de 2006 (NFJ024983), 28 de septiembre de 2006 (NFJ025134), 21 de diciembre de 2006 y 19 de enero de 2007 (NFJ025663).

<sup>88</sup> Sobre ello, vid. ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones sobre la aplicación de la responsabilidad subsidiaria prevista en la LGT a los partícipes en las tramas de fraude del IVA» en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.): *Tratado...*, cit., págs. 1.023 y ss.

<sup>89</sup> En este sentido, PALAO TABOADA, C.: «New Income Tax Law...», cit., pág. 147.

<sup>90</sup> Sec. 77.<sup>a</sup>, VAT Act 1994.

sumir» que el importe del IVA que se le ha repercutido o que se le hubiera debido repercutir, no haya sido o vaya a ser objeto de declaración e ingreso. Para ello, se parte de la estimación de que el adquirente ha podido «razonablemente presumir» estas circunstancias cuando el precio pagado haya sido «notoriamente anómalo», debido precisamente a juicio del legislador a la omisión del pago del impuesto. El precio no podrá considerarse «notoriamente anómalo» si se puede justificar por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto, y la carga de la prueba de esta circunstancia correrá, claro, a cargo del sujeto que recibe la imputación de responsabilidad.

En consonancia con su construcción como norma anti-abuso, recae sobre la Administración la carga de la prueba de que el IVA fue repercutido o hubiera debido ser repercutido, pero no fue objeto de declaración e ingreso. Sin embargo, esta carga se atempera o facilita en la medida en que la norma se construye sobre una presunción, la presunción «razonable» del conocimiento del fraude<sup>91</sup>, que a su vez apoya su aplicación sobre una serie de de indicios objetivados recogidos en la propia norma. Son los indicios relativos a la concurrencia de un precio «notoriamente anómalo» en la operación, que se dará, salvo prueba en contrario, cuando el precio pagado sea «sensiblemente inferior»:

- a) Al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
- b) Al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien efectúa la entrega.

Esta construcción de la norma, basada en una presunción de conocimiento que en definitiva está en función de la consideración del precio como notoriamente anómalo y que puede recaer sobre cualquier empresario o profesional, presenta notables dificultades de aplicación<sup>92</sup> y mas allá de las críticas suscitadas<sup>93</sup>, implica el establecimiento de una presunción de fraude o abuso sobre todas aquellas operaciones en las se haya obtenido una ventaja económica, ya forme parte o no del tráfico comercial habitual del destinatario de los bienes. Por todo ello, ya se le ha reprochado a la norma que difícilmente puede considerarse adecuada a los estándares de certeza y proporcionalidad requeridos por el TJUE en relación con la construcción de las normas anti-abuso<sup>94</sup>.

En nuestra opinión, quizá una vez más la cuestión dependerá de cómo interpreten los órganos encargados de la aplicación de la norma, Administración y tribunales, los ambiguos términos en que está redactada y en cómo se fije el umbral de certidumbre requerido por la norma para entender cumplida la carga de la prueba. Por lo que respecta a la carga primaria de la prueba, atribuida a la Administración, esto viene facilitado por los indicios presuntivos de fraude. Pero por lo que respecta al contribuyente, no está claro el umbral de certidumbre requerido para destruir la presunción. Pues en definitiva, la posibilidad de que el contribuyente pueda defenderse de la presunción de abuso depende

<sup>91</sup> ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones...», cit., pág. 1.030.

<sup>92</sup> ÁLVAREZ BARBEITO, P.: «Reflexiones...», cit., pág. 1.031.

<sup>93</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «Las cadenas de fraude del IVA y la STSJ de 12 de enero de 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal* 2/2006; GARCÍA NOVOA, C.: «El proyecto de ley de prevención del fraude (II)», cit., pág. 12 y ss.

<sup>94</sup> PALAO TABOADA, C.: «New Income Tax Law...», cit., pág. 148.

de cómo se interprete la justificación basada en la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del impuesto. Esencialmente, se trata de que la interpretación de la norma no implique una prueba excesivamente difícil de forma que el sistema pueda desembocar en una responsabilidad sin culpa.

### 3.5. Las normas anti Directive-Shopping del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

La Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (en adelante, LIRNR) contiene varias previsiones que pueden calificarse de normas específicas anti-abuso<sup>95</sup>. Una de ellas es la contenida en el artículo 14.1 h) de la ley, donde precisamente la cláusula anti-abuso se construye a partir de la carga de la prueba. En efecto, este artículo establece, en lo que supone una transposición al derecho español de la Directiva matriz-filial, la exención del impuesto para los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE, cuando se den determinados requisitos. Al mismo tiempo, establece una cláusula especial anti-abuso, concretamente una medida anti *directive-shopping*<sup>96</sup>, que consiste en que la exención no será aplicable cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea directa o indirectamente por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la UE, salvo que se pruebe que:

- La sociedad matriz realiza efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad de la filial.
- La sociedad matriz tiene por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales.
- La sociedad matriz se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen especial.

Este último requisito exige que la sociedad cuestionada pruebe su constitución «por motivos económicos válidos», incorporando así de nuevo el test del propósito negocial o *business purpose test*. Pero repárese en que con ello la norma realiza a inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente que plantea dos tipos de problemas a efectos probatorios<sup>97</sup>:

- Que la inversión de la carga de la prueba se sustenta sobre una presunción de fraude fiscal que está construida sobre un hecho objetivo, como es el que la sociedad matriz última resida fuera de la UE, lo que en sí mismo no tiene por qué ser revelador de evasión fiscal. De acuerdo con la doctrina del TJUE en relación con la construcción de normas anti-abuso por los Estados miembros al amparo de la Directiva matriz-filial, tan solo deberían quedar

<sup>95</sup> Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Las normas antiparaíso fiscal españolas...», cit., págs. 74 y ss.

<sup>96</sup> Al respecto véase el trabajo de los profesores CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ-ALMENDRAL, V.: «¿Es compatible la norma española anti "Directive-Shopping" con el Derecho Comunitario? (A propósito de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11/2005 y disponible en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es) (BIB 2005\1708), págs. 1-23.

<sup>97</sup> CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ-ALMENDRAL, V.: «¿Es compatible la norma española anti "Directive-Shopping"...», cit., pág. 21.

excluidas de los beneficios de la directiva aquellas sociedades que no tengan un vínculo económico estable con el Estado de establecimiento. De modo que para que esta inversión de la carga de la prueba resulte compatible con el Derecho comunitario debería interpretarse en este sentido. No parece haber sido así, sin embargo, como lo ha hecho nuestro Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que ha venido a configurar un *standard of proof* o umbral de certidumbre en relación con la carga de la prueba tan elevado que en la práctica hacen la contra-prueba del contribuyente virtualmente imposible<sup>98</sup>.

- El segundo problema es que la norma además de exigir al contribuyente que pruebe que se ha constituido por «motivos económicos válidos», le exige que pruebe que no lo ha hecho para disfrutar indebidamente del régimen previsto. Esto implica una prueba de hechos negativos, *probatio diabólica*<sup>99</sup>, que sitúa el umbral de certidumbre requerido por la norma para cumplir con la carga de la prueba tan alto, que ello puede tornarse virtualmente imposible para el contribuyente cargado con ella. Una vez más, la adecuación de la norma al Ordenamiento Jurídico interno y la doctrina europea en relación con las normas anti-abuso dependerá en última instancia de cómo es aplicada la norma por el órgano administrativo y en última instancia, de cómo es interpretada por nuestros tribunales en relación con la carga de la prueba. Pues, en definitiva, el contribuyente debe siempre tener la posibilidad de probar en contra de cualquier presunción legal de abuso que sus operaciones fueron realizadas de buena fe, aunque puedan integrarse a priori en el ámbito de una norma anti-abuso nacional<sup>100</sup>. La posibilidad de que esta prueba en contrario esté correctamente articulada depende también de la forma en que se aplique la carga de la prueba en tanto regla de juicio (*standard of proof*).

#### IV. LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE EN RELACIÓN CON LA CARGA DE LA PRUEBA Y SUS IMPLICACIONES PARA EL DERECHO TRIBUTARIO ESPAÑOL

Conviene comenzar recordando que la regulación de la carga de la prueba es una cuestión que compete a las autoridades legislativas de los Estados miembros y el TJUE así lo ha señalado<sup>101</sup>. Al mismo tiempo, el TJUE les ha reconocido a las Administraciones Tributarias de los Estados un papel activo en lo que se refiere a la recopilación de pruebas, conforme a la regulación de su Derecho nacional<sup>102</sup>. Sin embargo, puesto que la cuestión de la carga de la prueba es muchas veces una cuestión de vital importancia para la resolución del caso, el TJUE se ha encontrado frente a esta cuestión como otros tribunales de justicia. Por otra parte, la tendencia de los legisladores nacionales a desplazar la carga de la prueba sobre el contribuyente en la regulación de normas anti-abuso, especialmente si la normativa recae sobre situaciones u operaciones transfronterizas, plantea contradicciones con

<sup>98</sup> Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ-ALMENDRAL, V.: «¿Es compatible la norma española anti "Directive-Shopping"...», cit., pág. 21, en relación con la interpretación mantenida por el TEAC en su Resolución de 15 de octubre de 2004.

<sup>99</sup> Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ-ALMENDRAL, V.: «¿Es compatible la norma española anti "Directive-Shopping"...», cit., pág. 21.

<sup>100</sup> TERRA y WATTEL, *European Tax Law*, Kluwer, 2001, pág. 366.

<sup>101</sup> STJUE de 24 de abril de 2008, asunto *Arcor AG & Co. KG y Bundesrepublik Deutschland*, C-55/06.

<sup>102</sup> Casos *Bachman y Comisión v. Bélgica*.

las libertades comunitarias, tradicionalmente entendidas como derechos de acceso al mercado. Hay por ello tres grupos de casos, en donde se pueden identificar ciertas «máximas» del TJUE en relación con la carga de la prueba: las normas tributarias anti-abuso, la regulación de ventajas o deducciones fiscales y la normativa sobre operaciones vinculadas y precios de transferencia.

## 1. La carga de la prueba en la construcción y aplicación de las normas tributarias anti-abuso

La cuestión de la carga de la prueba es, en general, una cuestión clave para la aplicación de todas las normas fiscales, también para las normas anti-abuso, por ello el TJUE que ha ido configurando una aquilatada doctrina en materia de abuso <sup>103</sup> se ha visto obligado a lidiar con esta cuestión. Evidentemente, la cuestión reviste gran importancia puesto que los legisladores nacionales en su lucha frente a los fenómenos de evasión y fraude fiscal tienden a diseñar normas de alcance general, que describan los supuestos anti-abuso de forma tipológica, pues, en definitiva, la operación de legislar entraña siempre una cierta generalización. Pero puesto que el abuso no puede presuponerse sin más, solo la prueba, caso por caso, de que una concreta operación o transacción fueron realizadas con finalidad abusiva o fraudulenta, puede salvar la norma. De cómo esté diseñada la norma anti-abuso en relación con la prueba, va a depender en gran parte, como veremos, su compatibilidad con el Derecho Europeo y la doctrina del TJUE sobre normas tributarias anti-abuso.

En relación con la configuración probatoria de las normas anti-abuso y la distribución de la carga de la prueba en las situaciones de abuso podemos destacar las siguientes sentencias del TJUE: la Sentencia *Leur-Bloem* <sup>104</sup>, de 17 de julio de 1997 (NFJ005725); la Sentencia *Cadbury-Schweppes* <sup>105</sup>, de 12 de septiembre de 2006 (NFJ023535) y la Sentencia *Modehius A. Zwijnenburg* <sup>106</sup>, de 20 de mayo de 2010 (NFJ038357).

En la Sentencia *Leur-Bloem*, de 17 de julio de 1997 (NFJ005725), el TJUE interpretó el alcance del artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, en adelante Directiva de fusiones, que como es sobradamente conocido contiene una cláusula anti-abuso que permite a los Estados miembros denegar la ventaja fiscal derivada del régimen de fusiones cuando «la operación tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal». Este artículo 11 de la Directiva debe interpretarse, a juicio del tribunal, en el sentido de que en esa determinación de si la operación tuvo como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal, las autoridades de los Estados miembros deben hacer un examen general de la operación que debe ser caso por caso. Este examen queda sujeto a su posterior revisión judicial por los tribunales de justicia. El tribunal consagra la prohibición de que las normativas nacionales establezcan «presunciones irrefutables de fraude fiscal» para aquellos casos en que entran en juego circunstancias transfronterizas, implicando a contribuyentes no residentes o que trasladan su residencia a otro Estado miembro y reitera la doctrina vertida en el caso *Centros* (C-212/97, NFJ044265): *el establecimiento de una nor-*

<sup>103</sup> Sobre la existencia de una doctrina general anti-abuso de las normas tributarias en el Derecho Europeo actual, véase el reciente trabajo de RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos"...», cit., págs. 24 y ss.

<sup>104</sup> Caso C-28/95.

<sup>105</sup> Caso C-196/04.

<sup>106</sup> Caso C-352/08.

*ma de alcance general que prive automáticamente de una ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones basándose en este tipo de criterios, excede de lo necesario para evitar el fraude o la evasión fiscal y va en contra de los objetivos perseguidos por el Tratado.*

De lo que pueden extraerse las siguientes directrices en relación con la carga de la prueba:

1. Los Estados miembros no pueden configurar en su derecho nacional normas anti-abuso partiendo, a priori, de la presunción de que una determinada operación se ha llevado a cabo con una finalidad abusiva o fraudulenta, al tiempo que permiten al contribuyente que articule prueba en contrario. Esta inversión de la carga de la prueba en perjuicio del contribuyente es contraria al Derecho Europeo.
2. En los casos de abuso o fraude fiscal, la carga de la prueba del abuso recae sobre la Administración, que debe probar que el motivo de una determinada operación o transacción fue la evasión o el fraude fiscal, realizando un examen *caso por caso*.

### **Consecuencias para el Derecho Tributario español: el artículo 96.2 del TRLIS**

La medida que en el derecho español podría provocar un resultado contrario al objetivo y alcance de la Directiva de fusiones, tal y como esta ha sido interpretada por el TJUE en este pronunciamiento es la medida específica prevista como transposición del artículo 11.1 a) de la Directiva, que hoy es el artículo 96.2 del TRLIS, que establece las condiciones para la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VIII de la ley para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canjes de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la UE. De acuerdo con este artículo 96.2, no se aplicará este régimen especial *cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.*

En relación con esta norma algunos comentaristas han señalado que su redacción no se ajusta a la interpretación realizada por el tribunal de justicia, ni al alcance de la habilitación concedida a los Estados miembros en el ámbito de la Directiva porque la norma española aplica una medida de carácter general a los supuestos de inexistencia de motivos económicos válidos que parece excluir un análisis a posteriori y que parece permitir la denegación automática de los beneficios de la Directiva<sup>107</sup>. Sin embargo, esta cláusula especial anti-abuso del artículo 96.2 del TRLIS solo resultará conforme con el texto de la Directiva si se interpreta en el sentido de mera presunción, admitiendo prueba en contrario. Ello implica que el contribuyente debe probar que concurre algún «motivo económico válido» al margen del exclusivamente fiscal, sin que ello excluya que sobre la Administración Tributaria pesa la carga de la prueba, en general, de que existe una finalidad de fraude o elusión fiscal.

<sup>107</sup> GARCÍA PRATS, A.: «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario», en SOLER ROCH, M.ª T. y SERRANO ANTÓN, F. (dirs.), *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002, pág. 203.

El problema, no obstante, es que, como ha apuntado el profesor PALAO, el origen de la expresión «motivos económicos válidos» en la doctrina del *business purpose test* liga el examen de su presencia en una determinada operación a la de si ha existido o no finalidad elusiva (*tax avoidance*). De tal modo que la actividad jurídica de determinar si existen o no «motivos económicos válidos»<sup>108</sup> se confunde con la de calificar la operación como abusiva o fraudulenta. Es posible así distinguir dos niveles de comprobación de la existencia de motivos económicos válidos: uno inicial, en el que la ausencia de esos motivos será un indicio *prima facie* o presunción de fraude, y uno, segundo, en el que si el contribuyente se opone a la presunción, será necesario que la Administración determine (pruebe) si la operación es abusiva o fraudulenta. Si se interpreta en este sentido, se salva la compatibilidad del artículo 96.2 del TRLIS con la doctrina del TJUE en el caso *Leur Bloem*.

En general, nuestro TEAC ha interpretado la cláusula especial anti-abuso española a la luz de *Leur Bloem* en varias ocasiones<sup>109</sup> y la ha interpretado correctamente como una **presunción que admite prueba en contrario**. Sin embargo, ello le ha llevado a excluir la aplicación del régimen fiscal especial de las reorganizaciones empresariales a supuestos en que el contribuyente **no acreditó** la concurrencia de razones económicas que justificaran la operación. Lo cual, en definitiva, acaba suscitando la duda de si ello no entraña una inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente.

La Sentencia *Cadbury-Schweppes*<sup>110</sup> de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04 (NFJ023535), constituye otro de los *leading cases* del TJUE en su doctrina anti-abuso a la luz de las libertades fundamentales<sup>111</sup>, en el que se dilucida por primera vez sobre la adecuación al Derecho comunitario del régimen de la transparencia fiscal internacional (TFI)<sup>112</sup>. En esta sentencia, el TJUE perfecciona su doctrina anterior sobre el establecimiento de presunciones generales de fraude y evasión fiscal, dando entrada a la posibilidad de que los ordenamientos nacionales utilicen este tipo de presunciones en sus normas anti-abuso. Pero para que la construcción de normas anti-abuso a partir de este tipo de presunciones sea acorde con el Derecho Europeo, la norma anti-abuso debe estar diseñada para combatir los «**montajes puramente artificiales**» cuyo objetivo sea eludir la ley nacional: «un obstáculo a una libertad de circulación garantizada por el Tratado únicamente puede estar justificado por la lucha contra la evasión fiscal si la legislación controvertida tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la ley nacional»<sup>113</sup>. En tales casos, el tribunal sí admite que el riesgo de la prueba recaiga sobre el contribuyente, que es quien puede probar que existe una implantación real en el Estado de establecimiento y un sustrato económico real en las transacciones: «recaerá sobre el contribuyente no residente, que está mejor situado para tal fin, la carga de la prueba de la realidad de sus actividades, que le permite invo-

<sup>108</sup> La Administración española, por ejemplo, ha considerado que existe «motivo económico válido» cuando se pretende dotar a la estructura empresarial de mayor flexibilidad para cometer nuevas estrategias empresariales [DGT de 13 de julio de 2000, Consulta V0061/2000 (NFC011960)]. También cuando la finalidad de la operación consiste en proceder a una racionalización de las actividades empresariales [DGT de 7 de mayo de 2001, Consulta V0024/2001 (NFC012807)].

<sup>109</sup> *Vid.* Resoluciones de 15 de junio de 2006 y 27 de septiembre de 2007 (NFJ027944).

<sup>110</sup> Caso C-196/04.

<sup>111</sup> RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos"...», cit., pág. 42.

<sup>112</sup> *Vid.* PALAO TABOADA, C.: «Transparencia fiscal internacional y Derecho Europeo: conclusiones del abogado general en el asunto *Cadbury Schweppes*», hoy en *La aplicación de las normas tributarias...*, cit., pág. 275.

<sup>113</sup> *Vid.* párrafo 87 de la sentencia, que en este apartado se remite a los asuntos *ICI, X e Y, Lankhorst y Lasteyrie du Saillant*.

car en su favor las libertades fundamentales»<sup>114</sup>. La norma controvertida (en tal caso era la norma británica sobre TFI) salva su compatibilidad con la doctrina europea anti-abuso en la medida en que permita al contribuyente probar la sustancia económica de la operación<sup>115</sup>.

El tribunal reitera el criterio de que es preciso que la norma quede abierta a la prueba, posibilitando el análisis caso por caso: «para que pueda estar justificada por la lucha contra la evasión fiscal la legislación nacional no debe limitarse a referirse a una situación definida en términos generales, sino que debe permitir al juez nacional denegar, en cada caso concreto, el beneficio del Derecho comunitario a determinados contribuyentes o a determinadas sociedades que hayan realizado un montaje artificial con la finalidad de eludir el impuesto»<sup>116</sup>.

De este pronunciamiento cabe deducir las siguientes directrices en cuanto a la carga de la prueba:

1. Los Estados miembros no pueden tener una regla general en virtud de la cual en los casos en que entren en juego elementos transfronterizos, la carga de la prueba se desplace automáticamente sobre el contribuyente.
2. Sí es posible, sin embargo, que en situaciones transfronterizas la carga de la prueba de la sustancia económica de la operación recaiga sobre el contribuyente, en la medida en que este está mejor situado para probar la realidad de sus actividades, que le permiten invocar en su favor las libertades fundamentales.

### Consecuencias para el Derecho Tributario español: el artículo 107 del TRLIS

En cuanto a las consecuencias de este pronunciamiento sobre la norma española, como ya hemos señalado supra, la norma española, en su modificación por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, resolvió el problema de la aplicación del régimen de TFI a los supuestos en que la entidad no residente resida en otro Estado miembro de la UE precisamente a través de una inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente, que es quien deberá probar, si quiere escapar a su aplicación, que la entidad se ha constituido por «motivos económicos válidos». Evidentemente, ello supone una inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente, pero la atribución del riesgo al contribuyente parece adecuada en la medida en que pertenece a su esfera de responsabilidad.

La reciente Sentencia *Modehius A. Zwijnenburg*<sup>117</sup>, de 20 de mayo de 2010 (NFJ038357), analiza el problema de si el artículo 11 de la Directiva de fusiones puede emplearse para negar la ventaja fiscal derivada de la norma en el caso de que la operación de reestructuración empresarial se haya hecho con la finalidad de eludir un impuesto (el Impuesto sobre Transmisiones neerlandés) distinto de aquellos (Impuesto sobre Sociedades) a los se refieren las ventajas que establece dicha Directiva. La respuesta es negativa. El tribunal recuerda que la cláusula anti-abuso específica del artículo 11 de la Directiva solo es aplicable en relación con el régimen especial de fusiones, escisiones y aportaciones

<sup>114</sup> Vid. párrafos 69-72 de la sentencia.

<sup>115</sup> Vid. párrafo 151 de las conclusiones del AG Léger al caso.

<sup>116</sup> Vid. párrafo 92 de la sentencia.

<sup>117</sup> Caso C-352/08.

de activos, sin que pueda entenderse como un principio general, ni aplicarse cuando no exista norma que lo prevea <sup>118</sup>. Cuestión distinta es si, ante un caso como ese, el fraude o abuso puede combatirse mediante una norma general anti-abuso, si es que el ordenamiento en cuestión prevé una norma de este tipo, similar a la contenida en nuestro artículo 15 de la LGT <sup>119</sup>. Pero ello significa, tal y como vimos supra: i) que recae sobre la Administración la carga de la prueba de que la operación ha sido abusiva o fraudulenta; ii) el umbral de certidumbre de esta carga de la prueba será el objetivado en el artículo 15 de la LGT. La Administración deberá acreditar que: ha existido una ventaja fiscal en las operaciones; que las operaciones son notoriamente artificiosas o impropias y que carecen de sentido más allá de la ventaja fiscal. A la vista de la configuración de la norma, hoy por hoy, no parece que el móvil fiscal, pese a ser lícito, pueda ser el único que motive las operaciones, pero quizá ello deba replantearse <sup>120</sup>.

## 2. La carga de la prueba ante el disfrute de deducciones o ventajas fiscales en situaciones transfronterizas y el recurso al intercambio de información fiscal entre los Estados

La jurisprudencia vertida por el TJUE en los casos *Vestergaard* (C-55/98, NFJ009071), *Danner* (C-136/00, NFJ013037), *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, NFJ024303), *Elisa* (C-451/05, NFJ026458) o, más recientemente, *Hein Persche* (C-318/07, NFJ031286), forma una interesante doctrina en relación con la aplicación de la carga de la prueba en los supuestos de disfrute de deducciones o ventajas fiscales en situaciones transfronterizas. Los casos se han planteado en relación con normativas nacionales de los Estados que restringen o deniegan la posibilidad de disfrutar de deducciones o ventajas fiscales cuando su disfrute implica a sujetos no residentes, a inversiones o aportaciones hechas en un Estado distinto del de residencia o a rentas obtenidas de fuente extranjera. Frecuentemente los Gobiernos de los Estados miembros han aducido, entre otras razones, las dificultades de comprobación que ello genera para su Administración nacional, que se encuentra con muchas dificultades para recabar las pruebas necesarias para tener la seguridad de que se ha cumplido el supuesto de hecho de la norma en toda su dimensión. Sin embargo, el TJUE ha rechazado que ello sea una «razón imperiosa de interés general» que pueda ser aducida por los Estados para reducir el ámbito de aplicación de una ventaja fiscal, por dos motivos fundamentalmente: 1) porque los Estados miembros disponen de otros mecanismos de información y prueba, que van más allá de las meras pruebas facilitadas por el contribuyente y 2) porque nada impide a la Administración Tributaria nacional que exija al contribuyente las pruebas necesarias para demostrar que tiene derecho al disfrute de un determinado régimen fiscal.

Ya, en su Sentencia del caso *Vestergaard*, el TJUE hizo la categórica afirmación de que *los requisitos probatorios de las normas fiscales no pueden establecerse de forma discriminatoria o distinta, según que la operación posea o no una conexión transfronteriza*. Posteriormente, ello se reitera en el

<sup>118</sup> Vid. párrafo 47 de la sentencia.

<sup>119</sup> Sobre ello véase RUIZ ALMENDRAL, V.: «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos"...», cit., pág. 30, y el reciente comentario del profesor FALCÓN Y TELLA, R.: «El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 mayo 2010, Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones "híbridas" en el IVA (STJ 22 diciembre 2010, RBS)», *Quincena Fiscal*, marzo, 2011, pág. 9.

<sup>120</sup> Sobre ello, vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «El limitado alcance...», cit., pág. 11.

caso *Danner*<sup>121</sup>, en relación con una normativa finlandesa relativa a la deducibilidad de las aportaciones al seguro de jubilación voluntario, que establecía un régimen diferente dependiendo de que se abonasen a entidades establecidas en Finlandia o en el extranjero. El TJUE procedió primero a recordar, conforme a su jurisprudencia anterior, que la Directiva 77/799/CEE puede ser invocada por un Estado miembro para conseguir de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones y datos necesarios para la liquidación o el cálculo exacto del impuesto sobre la renta adeudado por un contribuyente<sup>122</sup>. Lo cual supone, en definitiva, una afirmación del carácter regulador del principio de investigación de oficio en el ámbito tributario, que impide que la Administración Tributaria pueda hacer dejación de su deber de investigar o deba limitarse a los medios de prueba inicialmente aportados por los contribuyentes. En relación con esto último, que es una de las más claras consecuencias del principio de investigación sobre la recopilación del material probatorio, el TJUE se ha mostrado siempre inclinado hacia el *favor probationis*, al derecho a la prueba del contribuyente, incluso aunque la carga del prueba recayera sobre él, como ocurría en *Danner*: «nada impide a las autoridades tributarias de que se trate exigir al contribuyente que presente las pruebas que considere necesarias para apreciar si se cumplen en cada caso los requisitos para deducir las aportaciones que exige la normativa de que se trate y, por consiguiente, si procede practicar la deducción solicitada»<sup>123</sup>.

Esto mismo ha sido reiterado después en el caso *Centro di Musicologia Walter Stauffer*<sup>124</sup>, en el marco de un litigio con perfiles más complejos entre dicho *Centro di Musicologia* y la Administración tributaria alemana, que, de acuerdo con la normativa alemana, denegó la aplicación de la exención fiscal del impuesto sobre sociedades a dicho *Centro di Musicologia*, fundación de Derecho privado de utilidad pública, porque al estar establecido en otro Estado miembro únicamente estaba sujeto al impuesto por obligación real. El TJUE, aunque reconoce que en el caso de las fundaciones establecidas en otros Estados miembros, *puede resultar más difícil* realizar las comprobaciones necesarias, reitera las dos razones antes mencionadas para rechazar que ello pueda ser una razón imperiosa de interés general: que un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que le permitan comprobar de manera clara y precisa si se reúnen los requisitos establecidos en la legislación nacional, y que nada impide a las autoridades fiscales exigir a los contribuyentes que aporten los justificantes pertinentes que les permitan realizar las comprobaciones necesarias. «Por otra parte, la eficacia de los controles fiscales no puede justificar una normativa nacional que impide de manera absoluta al contribuyente aportar tales pruebas»<sup>125</sup>.

La misma idea en relación con el derecho a probar del contribuyente se reitera en la Sentencia recaída en el caso *ELISA*, de 11 de octubre de 2007, donde se rechaza la adecuación comunitaria de la norma reguladora del gravamen francés sobre bienes inmuebles de entidades no residentes, porque las sociedades *holding* luxemburguesas no tenían «vía de escape» de la norma anti-abuso, al quedar excluidas de la contraprueba. Repárese en que, en este caso, el tribunal admite que a las autoridades

<sup>121</sup> Asunto C-136/00, STJCE de 3 de octubre de 2002 (NFJ013037).

<sup>122</sup> Casos *Vestergaard*, C-55/98, STJCE de 28 de octubre de 1999 (NFJ009071) y *Wielockx*, C-80/94, STJCE de 11 de agosto de 1995.

<sup>123</sup> *Vid. Danner*, C-136/00, STJCE de 3 de octubre de 2002 (NFJ013027), párr. 50. En este mismo sentido se citan en esta sentencia las Sentencias dictadas por el TJCE el 28 de enero de 1992 en los casos *Bachmann*, C-204/90, y *Comisión/Bélgica*, C-300/90.

<sup>124</sup> Asunto C-386/04, STJCE de 14 de septiembre de 2006 (NFJ024303).

<sup>125</sup> *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, STJCE de 14 de septiembre de 2006 (NFJ024303), párr. 49.

francesas «puede resultarles imposible combatir eficazmente el fraude fiscal en el caso de las sociedades *holding* luxemburguesas», sin embargo no admite que ello pueda justificar la denegación de una ventaja fiscal, aunque admite que en tales casos la carga de la prueba recae sobre el contribuyente: «En efecto, cuando unas sociedades *holding* luxemburguesas soliciten la exención del impuesto controvertido, las autoridades fiscales francesas pueden solicitar a estas sociedades que aporten las pruebas que consideren necesarias para garantizar una total transparencia en cuanto a sus derechos de propiedad y a la estructura de su accionariado»<sup>126</sup>.

Especialmente interesante resulta el caso *Hein Persche*, donde se enjuician los requisitos probatorios establecidos en la normativa alemana del IRPF para la deducibilidad de las donaciones efectuadas a organismos de utilidad pública. El Sr. Persche, ciudadano alemán, había solicitado la deducción en su IRPF de una donación en especie efectuada a favor de una residencia de ancianos, *Centro Popular de Lagoa*, situada en Portugal, donde el Sr. Persche poseía un inmueble que utilizaba todos los años. El contribuyente aportaba documentación sobre la recepción del donativo y la certificación de que el Centro estaba registrado como institución privada de solidaridad social por la legislación portuguesa. Según el artículo 49 del Reglamento del IRPF alemán, las donaciones solo se podían deducir si el beneficiario es una persona jurídica nacional de Derecho público, un organismo nacional público o una entidad que por servir a fines benéficos, de utilidad pública o religiosos esté exenta del Impuesto sobre Sociedades alemán<sup>127</sup>. Además, los donativos efectuados solo se podían deducir si se justificaban mediante el correspondiente impreso oficial extendido por el organismo beneficiario. A los efectos del IRPF, se considera que dicho impreso constituye una *prueba suficiente* de que el beneficiario de la donación cumple los requisitos establecidos en la ley. El *Finanzamt* denegó la deducción solicitada porque su beneficiario no estaba situado en Alemania y porque el contribuyente no había presentado el justificante en la forma prevista por la legislación tributaria alemana. El TJUE rechaza la compatibilidad con el Derecho comunitario de los dos motivos aducidos por la Administración Tributaria alemana. El primero de ellos, porque conforme al razonamiento desarrollado en la Sentencia *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, para denegar la posibilidad de deducción de una donación efectuada a un organismo donatario de utilidad pública reconocida que no esté establecido en territorio nacional, es preciso haber comprobado que no se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de los organismos nacionales<sup>128</sup>. Una comprobación administrativa que el Gobierno alemán, al parecer del TJUE, no llevó a cabo empleando los instrumentos de asistencia administrativa que existen en el ámbito comunitario, que a pesar de las dificultades efectivas con que tropieza no puede justificar la denegación de una ventaja fiscal, dado que las autoridades fiscales pueden solicitar al contribuyente las pruebas que estimen necesarias<sup>129</sup>.

Ahora bien, ¿qué pasa cuando el contribuyente no ha podido recabar dichas pruebas? Este es el interrogante que se plantea el órgano jurisdiccional remitente mediante el planteamiento de su tercera cuestión prejudicial: si en tales casos las autoridades fiscales del Estado miembro del donante están obligadas a recurrir a la asistencia mutua prevista en la Directiva 77/799/CEE o pueden hacer recaer la carga de la prueba en el donante conforme a las reglas de distribución de la carga de la prueba. El TJUE admite implícitamente que la cuestión se resuelva mediante la aplicación de las reglas

<sup>126</sup> *ELISA*, C-451/05, párrafo 98 (NFJ026458).

<sup>127</sup> *Vid.*, en este sentido, el párr. 10 de las conclusiones del AG Mengozzi al caso *Hein Persche*, C-318/07 (NFJ031286).

<sup>128</sup> *Vid.* párr. 75 de las conclusiones del AG Mengozzi al caso *Hein Persche*, C-318/07 (NFJ031286).

<sup>129</sup> *Vid.* *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, STJCE de 14 de septiembre de 2006 (NFJ024303).

sobre la carga de la prueba al señalar: «en el supuesto de que la comprobación de los datos proporcionados por el contribuyente resulte difícil, especialmente debido a los límites al intercambio de información previstos en el artículo 8 de la Directiva 77/799/CEE, nada impide que las autoridades fiscales interesadas denieguen la deducción solicitada de no aportarse las pruebas que consideren necesarias para la correcta liquidación del impuesto»<sup>130</sup>. Sin embargo, desde el punto de vista de la maximización de las libertades comunitarias, la respuesta del tribunal podría haber sido distinta<sup>131</sup> y a partir de ese momento la necesidad de una mayor «obligatoriedad» para los Estados en el uso de los mecanismos de intercambio de información queda planteada<sup>132</sup>.

Efectivamente, «el principio conforme al cual la carga de probar el derecho a acogerse a una excepción o a una exención fiscal recae sobre aquel que solicita acogerse a dicho derecho se inscribe dentro de los límites impuesto por el Derecho comunitario»<sup>133</sup> y se corresponde con un criterio de distribución de la carga de la prueba que siempre se ha considerado razonable en el ámbito tributario. Sin embargo, puede existir un punto de inflexión para modular las consecuencias rígidas de este criterio. Este punto de inflexión puede venir marcado, en casos como el *Hein Persche*, por el hecho de que el contribuyente haya cumplido con sus deberes de colaboración para recabar las pruebas requeridas y pese a ello no haya podido cumplir con el *standard of proof* requerido por la norma nacional. Sobre todo en contextos transnacionales en que las pruebas solicitadas para la concesión de la ventaja fiscal no atañen directamente al contribuyente que la solicita, sino a un tercero establecido en otro Estado miembro, que puede no estar dispuesto a poner a disposición de una autoridad extranjera documentación propia con relevancia tributaria. Parece razonable modular las consecuencias estrictas del reparto de la carga de la prueba de acuerdo con el criterio de la «no imputabilidad» al contribuyente del fracaso en la prueba<sup>134</sup>. En definitiva, el hecho de que existan mecanismos de intercambio de información entre Estados introduce también un parámetro de reflexión sobre la *proporcionalidad de las cargas probatorias* que deben asumir ambas partes, Administración y contribuyentes<sup>135</sup>. Hoy, la reciente aprobación de una nueva Directiva *relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad*, la *Directiva 2011/16/UE del Consejo*, de 15 de febrero<sup>136</sup>, que sustituye a la anterior Directiva 77/799/CEE, avanza hacia la obligatoriedad de los intercambios de información, suprimiendo algunos de los límites hasta ahora existentes en cuanto al tipo de información intercambiable y los cauces para llevar a cabo el intercambio. A estos efectos, destaca lo dispuesto en su artículo 16.5: «Los organismos competentes del Estado miembro requerido podrán aducir como elementos de prueba (...) la información, los informes, las declaraciones y cualquier otro documento, copia autenticada o extracto de estos obtenidos por la autoridad requerida y transmitidos a la autoridad requirente de conformidad con la presente Directiva».

<sup>130</sup> Vid. STJCE de 27 de enero de 2009, caso *Hein Persche*, C-318/07 (NFJ031286), párrafo 69.

<sup>131</sup> Vid. VAN DAM, J.: «Persche. Tax deduction for cross border donations permitted. ECJ», *H&I: Vakstudie*, Kluwer, núm. 4/2009, pág. 94.

<sup>132</sup> De hecho, Alemania modificó, con fecha de 18 de abril de 2010, su legislación sobre IRPF para adaptarla a la decisión del caso *Persche*, a pesar de que sigue recayendo sobre el contribuyente la carga de probar que el organismo de utilidad pública residente en el extranjero es similar o idéntico a los de estas mismas características nacionales.

<sup>133</sup> STJCE de 27 de septiembre de 2007, Caso *Twoh International BV*, C-184/05 (NFJ026439), párrafo 26.

<sup>134</sup> Vid. SEER, R.: «The burden of proof», cit., pág. 20.

<sup>135</sup> Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Wolters Kluwer, 2010, pág. 1.258.

<sup>136</sup> DO 11.3.2011.

De todo ello, podemos extraer las siguientes directrices en relación con la carga de la prueba:

1. En principio, como regla general, en los casos de exenciones o ventajas fiscales, corresponde al contribuyente la carga de la prueba de que tiene derecho a acogerse a la exención o al beneficio fiscal.
2. Los Estados miembros disponen de otros mecanismos de obtener información y pruebas, que van más allá de las meras pruebas facilitadas por el contribuyente y nada impide que estos se empleen antes de denegar al contribuyente un determinado régimen fiscal.
3. Los Estados miembros no pueden reducir el ámbito de aplicación de una ventaja fiscal simplemente porque concurren elementos transfronterizos, han de concurrir razones imperiosas de interés general. Los requisitos de deducibilidad de sus legislaciones deberán construirse conforme a este principio y ser proporcionados.

### **3. La carga de la prueba en las operaciones vinculadas: el principio de proporcionalidad y la sentencia del TJUE en el caso SGI.**

En este apartado son reseñables tres sentencias del TJUE: la Sentencia *Lankhorst-Hohorst*, de 12 de diciembre de 2002 (NFJ013286), la Sentencia *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, de 13 de marzo de 2007 (NFJ024996) y la reciente Sentencia de 21 de enero de 2010 en el asunto *SGI*, (C-311/08, NFJ036705). En puridad, la última Sentencia es la que se refiere a la regulación de las operaciones vinculadas, estrictamente dichas, mientras que las anteriores son pronunciamientos sobre la compatibilidad comunitaria de las cláusulas de subcapitalización. Por ello, nos centraremos en este último pronunciamiento, si bien la hermandad de naturaleza entre ambos regímenes es evidente. El asunto *SGI*<sup>137</sup> analiza la normativa belga sobre operaciones vinculadas aplicable solo a operaciones con no residentes. En virtud de esta normativa, establecida con el objetivo de impedir la evasión fiscal, debían incluirse en los beneficios de las sociedades residentes en Bélgica los ingresos no obtenidos a consecuencia de la concesión de ventajas *anormales* o *benévolas* a sociedades no residentes con las que aquellas mantenían vínculos de dependencia. Ello permitía gravar con cargo a la sociedad residente las cantidades equivalentes, según el caso, al excedente pagado por la sociedad residente en comparación con el precio que se habría pagado en una situación de plena competencia, o al lucro cesante experimentado por esta misma sociedad<sup>138</sup>. Al mismo tiempo, en el caso de que quien recibiera el pago fuera una sociedad con pérdidas nacionales, la norma belga imponía que la sociedad no pudiera compensar las pérdidas con beneficios «fuera de mercado». El resto de operaciones vinculadas nacionales parece que no se incluían en el ámbito de aplicación de la norma. El hecho de que esta normativa tuviese distintos efectos en función de si la sociedad vinculada que recibía el pago era o no residente en Bélgica, es lo que podía suponer un obstáculo o restricción a la libertad comunitaria de establecimiento. Dicho obstáculo o restricción puede, no obstante, entenderse justificado, a juicio de la Abogada General (AG) Kokott, en función de dos exigencias imperativas de interés general: el reparto equilibrado de la potes-

<sup>137</sup> Véase un comentario en RODRÍGUEZ GARCÍA, A. y FERNÁNDEZ DE BEAUMONT, I.: «El caso *Société de Gestion Industrielle (SGI)* y sus implicaciones para España», *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad* 2/2011, págs. 19 y ss.

<sup>138</sup> *Vid.* párrafo 26.

tad tributaria y la lucha contra el fraude fiscal. Sin embargo, para ello la medida debe ser «proporcionada» y este test de proporcionalidad depende precisamente, en opinión de la AG, de la posibilidad de prueba en contrario por el contribuyente: *es necesario permitir que el contribuyente pueda probar que su conducta responde a motivos económicos válidos, a razones comerciales que justifiquen la divergencia con respecto al precio de mercado en sus operaciones con partes vinculadas* <sup>139</sup>.

El TJUE confirma la opinión de la AG y llega a la conclusión de que la normativa belga está justificada, a pesar de que **no** sea una medida destinada a excluir únicamente los montajes puramente artificiales, como sucedía en casos anteriores como *Cadbury-Schweppes* o en *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*. El TJUE entiende que una normativa nacional como la belga, que *no tiene por objeto específico excluir de la ventaja fiscal que establece los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica*, puede, no obstante, reputarse justificada por el objetivo de prevenir la evasión fiscal, considerado junto con el mantenimiento del reparto equilibrado del poder tributario entre los Estados miembros <sup>140</sup>. En este sentido, el TJUE reconoce que *permitir a las sociedades residentes que concedan ventajas anormales o benévolas a sociedades con las que mantienen vínculos de interdependencia y que están domiciliadas en otros Estados miembros sin establecer ninguna medida fiscal correctora implica el riesgo de que, mediante montajes puramente artificiales, se organicen transferencias de ingresos en el seno de un grupo de sociedades hacia los Estados que apliquen tipos más moderados o en los que esos ingresos no se graven* <sup>141</sup>.

A pesar de esta justificación, la normativa controvertida debe ser además «proporcionada» (*no ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de reparto equilibrado de la potestad tributaria y prevención de la evasión fiscal*). La medida será proporcionada cuando <sup>142</sup>:

- El contribuyente pueda presentar (probar), sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los posibles motivos comerciales por los que celebró la transacción.
- Si la comprobación de tales elementos lleva a la conclusión de que la transacción va más allá de lo que las sociedades habrían convenido en circunstancias de plena competencia, la medida fiscal correctora se limite a la fracción que supere lo que habría sido convenido de no existir una relación de interdependencia.

Según el Gobierno belga, ello quedaría asegurado puesto que la carga de la prueba de la existencia de una ventaja «anormal» o «benévola» en el sentido de la normativa sobre operaciones vinculadas incumbe a la Administración Tributaria y cuando la Administración aplica dicha normativa *el contribuyente puede presentar elementos relativos a las eventuales razones comerciales por las que se celebró la transacción de que se trate*. Señala que el contribuyente dispone para ello del plazo de un mes y si la Administración persiste en su voluntad de liquidar el impuesto, el contribuyen-

<sup>139</sup> Vid. conclusiones de la AG Kokott, párrafo 77.

<sup>140</sup> Vid. párrafo 66 de la sentencia.

<sup>141</sup> Vid. párrafo 67 de la sentencia.

<sup>142</sup> Vid. párrafos 71 y 72 de la sentencia.

te puede impugnar la liquidación ante los tribunales <sup>143</sup>. El TJUE remite la comprobación de estos extremos al tribunal nacional, pero en la medida en que no hace observaciones al respecto parece dar a entender que si efectivamente la distribución de la carga de la prueba está así establecida, la normativa belga sobre operaciones vinculadas será proporcionada <sup>144</sup>. Cuestión distinta, que la sentencia no deja clara, es cuál ha de ser en el caso de las operaciones entre partes vinculadas el umbral de certidumbre o *standard of proof* que deba cumplir, en particular, el contribuyente, para cumplir con la carga de probar que su transacción tuvo razones comerciales. El TJUE parece exigir tan solo que el contribuyente pruebe que tuvo razones o motivos comerciales válidos, sin embargo la AG identifica dichas razones o motivos comerciales con la conducta que habrían tenido partes independientes en condiciones de libre concurrencia, lo cual reconduce la prueba a que en las transacciones efectuadas entre partes vinculadas se hayan utilizado precios de mercado. Sin embargo, la existencia de «motivos económicos válidos» desde el punto subjetivo de las partes vinculadas puede ser independiente de ello, como se puso de manifiesto en los casos *Lankhorst* o *Thin Cap Group Litigation*, donde el TJUE admitió los motivos comerciales subjetivos de los grupos empresariales que justificaban el nivel de endeudamiento de sus filiales <sup>145</sup>.

### Conclusiones en relación con la carga de la prueba

1. Como regla general, en las operaciones vinculadas la carga primaria de la prueba de que el precio de transferencia pagado en una transacción ha sido anómalo o benévolo (no ha sido conforme a mercado) corresponde a la Administración.
2. No obstante, la normativa sobre operaciones vinculadas siempre debe permitir al contribuyente poder probar frente a la Administración los motivos o razones comerciales por los que celebró la transacción.
3. La posibilidad de probar en contrario para el contribuyente no debe estar sujeta a restricciones administrativas excesivas (*principio de proporcionalidad*).

### Consecuencias para el Derecho Tributario español: el artículo 16 del TRLIS

Tras esta sentencia, interpretada junto con pronunciamientos anteriores como los de *Thin Cap Group Litigation*, la regulación española actual sobre operaciones vinculadas y la práctica administrativa en relación con ella suscita las siguientes reflexiones desde el punto de vista de su «configuración probatoria»:

1. En principio, conforme a la regla general de la carga de la prueba y la práctica administrativa española, corresponde a la Administración la carga de probar que los precios de trans-

<sup>143</sup> Vid. párrafo 73 de la sentencia.

<sup>144</sup> En este sentido, *vid.*, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Operaciones vinculadas y Derecho Comunitario: ¿Es necesaria una nueva reforma del artículo 16 TRLIS?», en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.): *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF, 2010, pág. 101.

<sup>145</sup> Vid. CALDERÓN CARRERO, J.M.: «La coordinación europea...», *cit.*, pág. 15; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Operaciones vinculadas...», *cit.*, pág. 90.

ferencia satisfechos no responden al principio de plena competencia (*at arm's length*)<sup>146</sup>. Esto es, la carga primaria de la prueba recae sobre la Administración.

2. No obstante, el artículo 16 del TRLIS reduce notablemente la carga de la prueba que pesa sobre la Administración, al prever un modelo de ajuste secundario objetivo y automático que descarga a la Administración de la obligación de probar que ha existido intención o propósito elusivo. Esto podría entrar en contradicción con la jurisprudencia del TJUE, especialmente en el caso *Thin Cap Group Litigation*<sup>147</sup>.
3. A la luz de la jurisprudencia del TJUE, el contribuyente debería siempre poder probar a la Administración que los precios convenidos en situación de vinculación fueron acordes a las condiciones de mercado. Sin embargo, esto no aparece suficientemente garantizado en la legislación española. Este derecho del contribuyente parece querer salvaguardarse en el artículo 21.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), que excepciona la obligación de la Administración de practicar el correspondiente ajuste de la operación –ajuste secundario– cuando el contribuyente acredite que en atención a la finalidad y/o características de la operación no procede, por falta de sentido, practicar el ajuste. Ello, en cierto modo, invierte la carga de la prueba sobre el contribuyente. El problema es que lo que no está claro es el *standard of proof* que esta carga comporta y cuánto debe probar el contribuyente para excluir el ajuste. Una interpretación de esta normativa en armonía con la jurisprudencia del TJUE más arriba expuesta debe permitir al contribuyente excluir la aplicación de la regulación sobre operaciones vinculadas si aporta pruebas de que su comportamiento tiene razones o motivos comerciales válidos. La duda sin embargo es ¿incluso si se aparta del precio que correspondería a condiciones de libre competencia? Esto es lo que no queda claro tras el caso *SIGI*, si la prueba por parte del contribuyente de los motivos económicos válidos es suficiente.
4. La conclusión anterior se extiende lógicamente también a la normativa de subcapitalización, en la medida en que esta es también una normativa sobre operaciones vinculadas. Sin embargo aquí la compatibilidad de la norma española con el principio de plena competencia plantea menos problemas porque está más claro el *standard of proof* que se requiere por parte del contribuyente: *el contribuyente debe justificar su nivel de endeudamiento, probando que es de mercado en su sector o considerando sus circunstancias*<sup>148</sup>. La normativa de subcapitalización debe permitir esta prueba en cualquier momento. En este sentido, la Resolución del ECOFIN sobre cláusulas anti-abuso de 8 de junio de 2010<sup>149</sup> recomienda que cuando las normas sobre subcapitalización utilicen indicadores que sugieran una atribución artificial de beneficios, como un determinado coeficiente de endeudamiento, estos funcionen como meros indicios. Ello sugiere la necesidad de replantear la redacción de la norma española, donde la ratio fija de endeudamiento funciona como una ficción jurídica, porque lo demás es forzar su interpretación.

<sup>146</sup> Así, lo ha entendido, por ejemplo el TSJ de Madrid, en Sentencia de 28 de marzo de 2008 (NFJ029076), ante un caso de subcapitalización.

<sup>147</sup> *Vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Operaciones vinculadas...», cit., pág. 97.

<sup>148</sup> En este sentido, CALDERÓN CARRERO, J.M.: «La coordinación europea...», cit., pág. 10.

<sup>149</sup> DOUE C 156, 16.6.2010.

5. El artículo 16 del TRLIS obliga al contribuyente a elaborar y mantener a disposición de la Administración una prolija documentación que permita verificar y comprobar que se han aplicado precios de mercado en sus operaciones. Ello implica para el contribuyente un deber, no una carga en el sentido iusprivatista del término. Pero la existencia de este deber de documentación tiene importantes consecuencias para la aplicación de las reglas sobre carga de la prueba. Mediante este deber, la Administración obliga al contribuyente a «preconstituir» su propia prueba y se asegura que en un eventual procedimiento de comprobación el contribuyente esté en condiciones de justificar los precios declarados como precios de mercado. En este sentido, su imposición actúa como regla de distribución de la carga de la prueba (*burden of production*). La consecuencia es que si el contribuyente no está en condiciones de justificar sus precios como precios de mercado, porque no ha llevado la documentación o esta es insuficiente, la carga de la prueba se invierte sobre el contribuyente, que deberá correr con el riesgo derivado de esta falta de prueba. Pero, a sensu contrario, si la documentación se ha llevado apropiadamente ello protege al contribuyente a modo de un *safe haven* y la carga de la prueba de la adecuación a mercado de los precios de transferencia permanece, conforme a la regla primaria de distribución de la carga de la prueba, con la Administración <sup>150</sup>. Cuestión aparte es la desproporción con la que aparece regulada esta obligación de documentación por su alcance y contenido obligatorio para grupos multinacionales, que ha levantado ya muchas críticas <sup>151</sup> y su falta de diferenciación adecuada entre operaciones internas e internacionales, a pesar de las reformas introducidas con el objetivo de reducir las obligaciones formales de documentación <sup>152</sup>.
6. En cuanto a la justificación del valor normal de mercado, el actual artículo 16.4 del TRLIS señala los métodos de valoración para la determinación del valor normal de mercado, en línea con las Directrices OCDE sobre precios de transferencia, dejando libertad en cuanto a su elección, sin indicar cuándo ha de aplicarse uno u otro. No obstante, el artículo 16.5 dispone que *el análisis de comparabilidad y la información sobre las operaciones equiparables constituyen los factores que determinarán, en cada caso, el método de valoración más adecuado*. Del mismo modo que a la luz de la jurisprudencia del TJUE la normativa sobre operaciones vinculadas no debería poder aplicarse a los casos en que el contribuyente pruebe que sus precios de transferencia responden a razones o motivos comerciales, la Administración no debería realizar sus ajustes sobre la base de presuntas violaciones del principio de plena competencia, que no estén suficientemente verificadas en función de los datos e informaciones disponibles. Sin embargo, en los momentos actuales, se aprecia una vuelta de tuerca sobre la concepción del principio de plena competencia en la jurisprudencia del TJUE, que aboga por un examen del comportamiento del contribuyente en su conjunto. Por ello, coincidimos en la apreciación de que *en la medida en que la fijación del precio de transferencia responda a motivos comerciales que el contribuyente pueda expli-*

<sup>150</sup> En este sentido, también, véase la opinión de SEER, R.: «The burden of proof», cit., pág. 24.

<sup>151</sup> Entre otros, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Operaciones vinculadas...», cit., pág. 98.

<sup>152</sup> El Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, estableció en su artículo 14 una simplificación de estas obligaciones para las empresas de reducida dimensión, además de la imposición de límites a las sanciones. Sin embargo, de ello se excluían las operaciones vinculadas internacionales. Además, el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, modificó el RIS en esta materia, pero sin establecer una adecuada distinción entre operaciones internas o internacionales, salvo en el caso de transacciones realizadas con paraísos fiscales.

*car, los ajustes que la Administración pretenda realizar con datos objetivos posteriores deberían quedar descartados* <sup>153</sup>.

En definitiva, esta regulación pone de manifiesto que una correcta interpretación de la carga de la prueba es un aspecto crucial para abordar el tratamiento de las operaciones vinculadas y el legislador debiera tenerlo presente si se decide a acometer una reforma de esta regulación como vienen demandando profesionales y estudiosos. En ella, no debiera perderse de vista que si se desea establecer un sistema más acorde con las tendencias internacionales y con la filosofía dimanante de las Directrices OCDE sobre precios de transferencia, la regulación de las operaciones vinculadas quizá debiera basarse más en la idea de «cargas» que en la de «deberes» u obligaciones, de tal modo que el contribuyente queda requerido a adoptar un comportamiento en su propio interés y no en virtud de la imposición de sanciones. Ello demanda, no obstante, una correcta delimitación de lo que cabe considerar documentación «apropiada» a cada grupo societario. La cuestión es si tanto Administración como contribuyentes están preparados para ese cambio, porque las «cargas» son susceptibles de invertirse, mientras que los deberes u obligaciones no.

## V. REFLEXIONES FINALES

La cuestión de la carga de la prueba presenta dos facetas que cumplen funciones distintas, como regla de juicio (*standard of proof, burden of persuasion*) y como carga de aportación de la prueba (*burden of production*). En Derecho Tributario, es indiscutible la vigencia del primero de estos aspectos, pero es más discutible el segundo por la presencia de obligaciones formales que actúan una distribución «encubierta» de la carga de la prueba. Sin embargo, en determinados ámbitos, como en la regulación de operaciones vinculadas, quizá debiera replantearse esta configuración teniendo en cuenta que uno de los efectos más importantes de la distribución de la carga de la prueba es precisamente que permite al legislador inducir los comportamientos procesales y extraprocesales deseados. Sin perjuicio de ello, el correcto cumplimiento de sus obligaciones por parte del contribuyente debe reflejarse en una eventual decisión basada en la carga de la prueba como regla de juicio, modulando sus resultados.

Otra forma muy frecuente de establecer normas de distribución de la carga de la prueba en Derecho Tributario es a través de presunciones. Estas pueden invertir la carga de la prueba sobre el contribuyente y ello es muy frecuente en situaciones tributarias transfronterizas. Especialmente en el ámbito de normas fiscales anti-abuso del Derecho Tributario Internacional. Ello resalta una nueva funcionalidad de la carga de la prueba como instrumento legislativo en la lucha contra el abuso fiscal, que no puede ser ajena a la doctrina del TJUE sobre normas tributarias anti-abuso y carga de la prueba, cuyas directrices van a jugar un importante papel. Quizá la lucha contra el abuso en materia fiscal debiera abordarse cada vez más como una cuestión «de hecho», no solo como una «cuestión de derecho», valga la simplificación.

<sup>153</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Operaciones vinculadas...», cit., pág. 102.

# Bibliografía

- ÁLVAREZ BARBEITO, P. [2010]: «Reflexiones sobre la aplicación de la responsabilidad subsidiaria prevista en la LGT a los partícipes en las tramas de fraude del IVA» en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi.
- BOLDÓ RODA, C. [2006]: *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado español*, 4.ª ed., Thomson-Aranzadi, Navarra.
- CENCERRADO MILLÁN, E. [2010]: «La subcapitalización», en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. [2010]: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Wolters Kluwer.
- [2010]: «La coordinación europea de las normas de transparencia fiscal internacional y de subcapitalización», *RCyT*. CEF, núm. 328.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2004]: «Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea», *Crónica Tributaria*, núm. 111 (41-98).
- CALDERÓN CARRERO, J.M. y RUIZ-ALMENDRAL, V. [2005]: «¿Es compatible la norma española anti "Directive-Shopping" con el Derecho Comunitario? (A propósito de la Resolución del TEAC de 15 de octubre de 2004)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11 y disponible en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es) (BIB 2005\1708).
- [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*, núm. 15, Aranzadi, también disponible en [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es) (BIB 2010\1686).
- CARNELUTTI, F. [1952]: «Pruebas civiles y pruebas penales» en *Estudios de Derecho Procesal*, Buenos Aires.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2007]: «Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», Aranzadi, Navarra.
- DAVIS, M. [1994]: «The value of Truth and the Optimal Standard of Proof in Legal Disputes», *J.L. Econ. & Org.* núm. 10.
- DE CASTRO Y BRAVO [1991]: *El negocio jurídico*, Madrid, pág. 334.
- DELGADO PACHECO, A. [2004]: *Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- [2005]: «Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional», en *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, septiembre-octubre, núm. 825.
  - [2008]: «El "levantamiento del velo" en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 280.
- DEVIS ECHANDÍA, H. [1981]: *Teoría general de la prueba judicial*, T. I, 5.ª ed., Buenos Aires.
- DÍEZ PICAZO [1983]: *Fundamentos del Derecho Civil patrimonial*, vol. I, 2.ª ed., Madrid.
- DRÜEN, K.D. [2010]: «Comentario al §42 de la Ordenanza Tributaria Alemana», en TIPKE, K. y KRUSE, H.W., *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar zur AO und FGO*, Köln, T. I.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. [2007]: «Los motivos económicos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios», Aranzadi, Navarra.

- FALCÓN Y TELLA, R. [1995]: «Negocio indirecto y fraude de ley», *Quincena Fiscal*, núm. 6.
- [1997]: «Interpretación jurídica y primas únicas», *Quincena Fiscal*, núm. 22.
  - [2006]: «Las cadenas de fraude del IVA y la STSJ de 12 de enero de 2006: la incompatibilidad con la Sexta Directiva de los supuestos de responsabilidad previstos en la Ley General Tributaria y en el anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude», *Quincena Fiscal* 2.
  - [2011]: «El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 mayo 2010, Zwijnenburg) y la posibilidad de aprovechar las ventajas derivadas de calificaciones "híbridas" en el IVA (STJ 22 diciembre 2010, RBS)», *Quincena Fiscal*, marzo.
- GARCÍA CARRETERO, B. [2008]: «La presunción de residencia fiscal introducida por la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del fraude fiscal con relación a las entidades radicadas en países o territorios de nula tributación o considerados como paraísos fiscales», *Quincena Fiscal*, núm. 12.
- GARCÍA CUERVA, S. [2007]: «Las reglas generales del onus probandi» en LLUCH, X.A y PICÓ I JUNOY, J. (dir.), *Objeto y carga de la prueba civil*, Bosch.
- GARCÍA NOVOA, C. [2004]: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid.
- [2006]: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)», *Quincena Fiscal*, núm. 9.
  - [2006]: «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 10.
- GARCÍA PRATS, A. [2002]: «Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario», en SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T. y SERRANO ANTÓN, F. (dirs.), *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, IEF, Madrid.
- [2010]: «Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia: la aplicación del principio de libre competencia. Valoración a valor de mercado», CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.), *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF, Madrid.
- GÓMEZ CALLE, E. [1995]: Voz «Simulación», *Enciclopedia Jurídica Básica*, t. IV, Madrid.
- GOLDSCHIMDT, J. [1936]: *Derecho Procesal Civil*, Prieto Castro traduct., Labor, Barcelona.
- GÓMEZ POMAR, F. [2001]: «Carga de la prueba y responsabilidad objetiva», *InDret* 1, pág. 5, disponible a través de [www.inDret](http://www.inDret).
- HARTMANN, B. [1981]: «Beweiswürdigung und Beweislast im Besteuerungsverfahren», *Die Wirtschaftsprüfung*, núm. 6.
- HERRERA MOLINA, P.M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. [2002]: «El fraude a la ley tributaria en el derecho español», en SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> T y SERRANO ANTÓN, F., *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, IEF.
- HERTER, W. [1985]: «Beweislast und Beweiswürdigun im Besteuerungsverfahren», *Der Betrieb*.
- HEUER, G. [1952]: «Die Beweislast im Steuerermittlungsverfahren und Steuersverfahren», en *Deutsche Steuerzeitung*, núm. 20.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. [2009]: *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Universidad Carlos III de Madrid-BOE, Madrid.
- LÓPEZ MOLINO [1998]: «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 LGT)», *Crónica Tributaria*, núm. 85.
- LÓPEZ TELLO, J. [2003]: «La cláusula antiabuso del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria», *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*.

- MARÍN-BARNUEVO FABO, D. [1996]: *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*, Mc Graw-Hill, Madrid.
- MARINO, G. [2008]: «Brevi note sull'onere della prova nel diritto tributario internazionale», *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. V, núm. 1.
- MARTENS, J. [1981]: «Die eigenartige Beweislast im Steuerrecht», *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2007]: *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Thomson-Aranzadi.
- [2010]: «Operaciones vinculadas y Derecho Comunitario: ¿Es necesaria una nueva reforma del artículo 16 TRLIS?», en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, CEF.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J. [2007]: «Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones (Análisis de los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria incorporados a la Ley General Tributaria por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre y del procedimiento de derivación de la responsabilidad a las sanciones tributarias)», *RCyT*. CEF, núm. 297.
- MICHEL, G.A. [1970]: *Curso de Derecho Procesal Civil*, vol. II (trad. Sentís Melendo), Ediciones jurídicas Europa-América, Buenos Aires.
- MUÑOZ SABATE, L. [2001]: *Fundamentos de la prueba judicial civil*, Bosch, Barcelona.
- NIERHAUS, M. [1989]: *Beweismass und Beweislast. Untersuchungsgrundsatz und Beteiligtenmitwirkung im Verwaltungsprozess*, München.
- OSTERLOH, L. [1992]: *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräumen bei der Anwendung der Steuergesetze*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden.
- PALAO TABOADA, C. [1991]: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol. II, IEF, Madrid.
- [1994]: «La subcapitalización y los convenios de doble imposición», *RCyT*. CEF, núms. 137-138.
  - [2003]: «Nuevas posibilidades de la lucha contra el fraude (II): valoración de las nuevas soluciones a la luz de la experiencia comparada y la jurisprudencia comunitaria», Ponencia presentada al Seminario *La nueva Ley General Tributaria*, celebrado por la UIMP, Santander, 8 de julio.
  - [2007]: «New Income Tax Law and anti-fraud legislation in Spain», *Bulletin for International Taxation*, vol. 61, núm. 4.
  - [2009]: «Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal» en *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.
  - [2009]: «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», en *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.
  - [2009]: «Transparencia fiscal internacional y Derecho Europeo: conclusiones del abogado general en el asunto *Cadbury Schweppes*», en *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.
  - [2009]: «Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.
- PÉREZ ROYO, F y AGUALLO AVILÉS, A. [1996]: *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona.
- PONT MESTRES, M. [1991]: «Comprobación y liquidación» en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, vol. II, IEF, Madrid.
- POSNER, R. [1999]: «An Economic Approach to the law of Evidence», *Stanford Law Review*, núm. 41.

- RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M. [2003]: «Carga de la prueba, medida de la prueba y valoración de la prueba», *RCyT. CEF*, núm. 244.
- [2007]: *La prueba en Derecho Tributario*, Aranzadi, Navarra.
- ROSEMBUJ, T. [1999]: *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, 2.ª ed., Madrid.
- ROSENBERG, L. [2002]: *La carga de la prueba*, trad. E. Krotoschin, 2.ª ed., IB deF, Montevideo-Buenos Aires.
- RUIZ ALMENDRAL, V. [2006]: *El fraude a la ley tributaria a examen*, Thomson-Aranzadi.
- [2010]: «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos" en las normas anti-abuso? (Sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea)», *RCyT. CEF*, núms. 329-330.
- RUIZ GARCÍA, J.R. [1987]: *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid.
- SANZ GADEA, E. [2000]: «La subcapitalización», *RCyT. CEF*, núm. 206.
- SCHAUER, F. [2009]: *Thinking like a lawyer. A new introduction to legal reasoning*, Harvard University Press.
- SENTÍS MELENDO, S. [1979]: *La prueba*, Buenos Aires, EJEA.
- SEOANE SPIELGEBERG, J.L. [2002]: *La prueba en la Ley de Enjuiciamiento Civil 1/2000. Disposiciones Generales y Presunciones*, Aranzadi.
- SCHWARTZ, J.S. [2008]: «Abuse and EU Tax Law», *Bulletin for International Taxation*, vol. 62, núm. 7, págs. 289-290.
- SEER, R. [1996]: *Verständigungen in Steuerverfahren*, Cologne.
- SEER, R., «The burden of proof- National Report: Germany», pág. 4, EATLP Conference, June, Uppsala, disponible en [www.eatlp.org](http://www.eatlp.org).
- SIMÓN ACOSTA, E. [2005]: «Del fraude de Ley al conflicto en la aplicación de las normas», en AA.VV., *Economía, Derecho y Tributación. Homenaje a Gloria Begué Cantón*, Universidad de Salamanca.
- SOLER ROCH, M.ª T. [2009]: «El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia europea y española» en *V Congreso Tributario: Cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, Estudios de Derecho Judicial, 156.
- TIPKE, K. y LANG J. [1996]: *Steuerverfahren*, 16.ª ed., Otto Schimdt, Köln, § 22, marg. 3.
- TERRA, J.M. y WATTEL, P. [2001]: *European Tax Law*, Kluwer.
- VAN DAM, J. [2009]: «Persche. Tax deduction for cross border donations permitted. ECJ», *H&I: Vakstudie*, Kluwer, núm. 4.
- VEGA BORRERO, F.A. [2002]: «La norma tributaria en materia de subcapitalización: incidencia de los convenios de doble imposición y el derecho comunitario», *Crónica Tributaria*, núm. 104.
- ZABALA RODRÍGUEZ- FORNOS, A. [1997] «Simulación y levantamiento del velo en el ámbito tributario», *Tribuna Fiscal*, n.º 85.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J. [2000]: «La simulación en Derecho Tributario», en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (BOICAM)*, núm. 16, 3.ª época, septiembre.
- [2010]: «La simulación en Derecho Tributario», en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YÚRRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi.