



**VNiVERSiDAD
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

Derecho Administrativo, Financiero y Tributario

Derecho Financiero y Tributario

Curso 2015/2016

**Conflicto en la Aplicación de la Norma
Tributaria y Figuras Afines. Cuestiones
Actuales**

Fernando Baile Zapatero

Tutora: Rosa Alfonso Galán

Junio de 2016

TRABAJO FIN DE GRADO
GRADO EN DERECHO
Derecho Administrativo, Financiero y Tributario
Derecho Financiero y Tributario

**Conflicto en la Aplicación de la Norma
Tributaria y Figuras Afines. Cuestiones
Actuales**

**Conflict in the Application of Tax Norms
and Related Figures. Current Issues**

Fernando Baile Zapatero
fernandobailez@usal.es

Tutora: Rosa Alfonso Galán

ÍNDICE

1. <u>INTRODUCCIÓN</u>	1
2. <u>CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA</u>	3
2.1. <u>Notas Iniciales</u>	3
2.2. <u>Antecedentes del Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria</u>	5
2.2.1. <u>Orígenes en el Derecho Civil</u>	5
2.2.2. <u>El Fraude de Ley Tributaria hasta 2003</u>	7
2.2.3. <u>Cambio Terminológico de 2003</u>	8
2.3. <u>Concepto de Conflicto en la Aplicación de la Norma Tributaria</u>	10
2.4. <u>Regulación Actual</u>	13
2.4.1. <u>Análisis a la Regulación Actual</u>	14
2.4.2. <u>La Reforma a través de la Ley 31/2015, de 21 de septiembre, La Nueva Sanción</u>	18
3. <u>CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE NORMA TRIBUTARIA Y FIGURAS AFINES. PROBLEMAS ACTUALES</u>	23
3.1. <u>Notas Introdutorias</u>	22
3.2. <u>Breve Referencia al Incumplimiento y a la Defraudación Fiscal</u>	23
3.2.1. <u>El Incumplimiento del Pago del Tributo</u>	23
3.2.2. <u>Defraudación Fiscal y Fraude Fiscal</u>	23

3.3. <u>La Simulación</u>	25
3.3.1. <u>Introducción</u>	25
3.3.2. <u>Antecedentes a la Simulación.</u>	26
3.3.3. <u>Concepto</u>	29
3.3.4. <u>Distinción entre Simulación y Fraude de Ley</u>	32
3.4. <u>Economía de Opción</u>	34
3.4.1. <u>Introducción</u>	34
3.4.2. <u>Concepto</u>	34
3.4.3. <u>Economía de Opción y Fraude de Ley</u>	36
3.4.4. <u>Economía de Opción y Simulación.</u>	38
4. <u>LA PLANIFICACIÓN FISCAL. NUEVOS RETOS</u>	40
4.1. <u>Introducción</u>	40
4.2. <u>Planificación Fiscal Legítima</u>	41
4.3. <u>Planificación Fiscal Ilegítima</u>	43
4.4. <u>Planificación Fiscal Agresiva</u>	45
5. <u>CONCLUSIONES</u>	49
6. <u>BIBLIOGRAFÍA</u>	52

ABREVIATURAS

LGT	Ley General Tributaria
TC	Tribunal Constitucional
CC	Código Civil
TS	Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
UE	Unión Europeo
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
IBFD	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>

RESUMEN

La elusión fiscal es una cuestión que hoy día ocupa grandes titulares. Es necesario hacer una revisión a las diferentes figuras que configuran las prácticas de minoración de las obligaciones tributarias. Con un análisis de estas figuras obtenemos una visión global de los diferentes instrumentos que poseen todos los contribuyentes. Así observaremos cómo hay ciertas figuras que propician ese ahorro fiscal de una manera lícita, acorde a las leyes. En cambio, observamos cómo hay ciertas figuras que se usan con el fin de minorar la deuda tributaria de una manera ilícita. A su vez, también observaremos cómo existe también un método consistente en realizar operaciones con el fin de conseguir dicha reducción que no se puede dilucidar fácilmente si es legítima o vulnera el espíritu que rigen las normas tributarias.

PALABRAS CLAVE conflicto en la aplicación de la norma tributaria – defraudación fiscal – simulación – economía de opción – planificación fiscal

ABSTRACT

Tax avoidance is a question which worries many large title holders. It is necessary to inspect the different figures which form the practice of reducing tax liability. With the analysis of these figures, we gain a global vision of the different tools owned by the tax payers. In this way, we will observe how there are certain figures that provide tax savings in a just ways, according to law. Furthermore, we will observe how certain figures which are used in order to deduct tax debt in a just way. At the same time, we will observe how there is also a consistent method for carrying out operations, with the aim to achieve the aforementioned reduction, which cannot be easily explained whether they are legitimate or infringe the spirit which governs tax norms.

KEYWORDS: conflict in the application of tax norms – tax fraud- simulation – option economy – tax planning.

1. INTRODUCCIÓN

Nos proponemos en este trabajo abordar una de las cuestiones fundamentales en el derecho tributario a lo largo de su existencia como es la de la elusión fiscal.

La elusión fiscal ha sido y es un problema permanente en el ordenamiento tributario y no sólo en el ámbito interno sino también en el plano internacional, derivado como señala PALAO TABOADA¹ “de la presión que ejerce sobre la legalidad tributaria el deseo de los contribuyentes de sustraerse en lo posible a la imposición; deseo legítimo siempre que no se persiga con medios que contravienen directa o indirectamente la Ley”.

Hemos considerado interesante analizar alguna de las figuras más relevantes de elusión fiscal ya que sin duda nos va a dar una visión constructiva de las prácticas actuales que suponen un ahorro fiscal lícito o ilícito en nuestro ordenamiento.

Por ello, en este trabajo en primer lugar nos adentramos en el tratamiento de la figura del conflicto de aplicación de la norma tributaria, que actúa con una suerte de cláusula general anti-elusión, siendo considerada como una norma de cierre del sistema.

A continuación, tratamos la figura del incumplimiento del pago del tributo, por el que se decide unilateralmente el impago del tributo analizando las consecuencias que de ello se deriva, así como la figura de la defraudación fiscal. Estas figuras las tratamos de una manera breve en tanto que hemos considerado más importante tratar otra figura más detenidamente, siguiendo el esquema de la figura del capítulo anterior, el instituto de la simulación, acercándonos también a sus orígenes, a su concepto y diferenciándola a su vez del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La tratamos de una manera extensa pues no deja de ser una de las grandes figuras representativas de las técnicas de elusión de los diversos tributos.

Después de analizar la simulación, no se podía obviar el tratamiento de la economía de opción, su concepto y cuáles son sus diferencias con el fraude de ley y la simulación. Esta figura es la única que sí es completamente legal, pues es la decisión de tributar por diferentes vías que le otorga el ordenamiento.

¹ PALAO TABOADA, C. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Lex Nova, Valladolid, 2009, pág. 9.

Por último, hemos considerado oportuno dedicar un apartado a la explicación de la planificación fiscal en tanto que es uno de los grandes retos que hoy sufre el ordenamiento jurídico tributario.

Mientras las figuras y los problemas tratados en los apartados anteriores son básicamente internos, la planificación fiscal es una cuestión internacional. Se amplían las fronteras de la elusión fiscal. La búsqueda del ahorro fiscal olvida las fronteras nacionales para tejer redes de búsqueda de la minoración de la deuda tributaria. El problema que provoca esta actuación es que hay situaciones en las que la planificación fiscal es completamente legítima pues se utilizan resquicios de la ley para sujetar operaciones a diversos impuestos, obviando así las fronteras de los países y logrando, de acuerdo a la ley ese ahorro fiscal. En otras situaciones, las empresas, pues normalmente realizan estas operaciones empresas o entramados societarios, sí realizan operaciones que vulneran por completo la ley, de manera que se deberá de ir contra ella, anulando dicha planificación fiscal que, aquí sí, sí será ilegítima.

El problema se produce en el momento en que la Administración tributaria no tiene claro si dicha planificación es legítima o ilegítima pues bordea esa frontera produciendo diversidad de criterios confrontados haciendo que, quizás, la solución de la calificación de la planificación sea correcta. Es aquí cuando hablamos de la planificación fiscal agresiva, esa forma de planificar la tributación que es pura ingeniería fiscal creada por grandes despachos y que, normalmente, sirve para eludir impuestos al fisco, aunque, como indicábamos antes, no sea palmario.

Por último, y a modo de conclusión, enumeraremos las cuestiones que nos han parecidos más relevantes haciendo especial hincapié sobre aquellos aspectos que deben tratarse por el legislador del futuro y que son más representativos de las diversas figuras. Es decir, buscaremos dar nuestro punto de vista sobre estas figuras, aportando un ínfimo grano de arena a la gran montaña que es la doctrina fiscal.

No quisiéramos terminar la introducción de este Trabajo de Fin de Grado sin dar las gracias a la tutora del mismo. Gracias a Rosa Alfonso Galán por sus consejos, por dar luz a este trabajo, ayudar a dar la calidad que merece el Derecho Tributario y por enseñarme a salir de los callejones en los que parecía que no había salida. Sin tu gran ayuda este trabajo sería muy diferente. Gracias.

2. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

2.1 Notas Iniciales

Como acabamos de señalar en la instrucción, son variadas las figuras con las que un contribuyente puede buscar eludir impuestos, pues bien, una de esas figuras de la elusión es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o fraude de ley. Prevista en la Ley General Tributaria y que básicamente consiste en que, en el momento de realizarse el hecho imponible de un tributo, el obligado a la satisfacción del mismo busca eludir la ley por la que se debería tributar, acudiendo a otra distinta. Con la que consigue un beneficio, consistente en pagar menos a la Hacienda Pública.

Refiriéndose al fraude de ley, CALVO ORTEGA² indicaba que es un mecanismo válido que busca la tributación menor en unos hechos normales a una situación determinada. Es decir, nos encontraríamos ante un contrato que es lícito y efectivo, no habiendo simulación, que se usa para conseguir un fin que no tiene nada que ver con aquel contrato, y que se consigue con él una tributación más baja que si hubiera usado aquél negocio que le correspondía de acuerdo a la ley.

En la actualidad, esta figura recibe el nombre que le damos a este apartado “el conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. Hemos de matizar, no obstante, que esto no siempre fue así ya que antes de la reforma de la Ley General Tributaria de 2003 se conocía esta figura como fraude de ley tributaria. Este cambio de denominación, desde nuestro punto de vista ha sido sólo un cambio semántico, ya que no ha representado un giro sustancial respecto a las atribuciones de este instituto. Por ello, y como guía para el lector en este trabajo, nos referiremos indistintamente al fraude de ley o al conflicto en la aplicación de norma tributaria. No consideramos que hagan falta más definiciones, ya que no hay diferencias sustantivas entre estas dos figuras.

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria se encuentra regulado en el artículo 15 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT). Se complementa este artículo con el 206

² CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte General*, Thomson-Civitas, Madrid, 2005, pág. 108

del mismo cuerpo legislativo que regula la infracción para supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y que además supone una novedad introducida tras la última reforma a la LGT como luego veremos.

Este artículo 15 LGT es la transcripción de lo que se conoce como una norma general anti-elusión. Con esta figura que ahora trataremos ampliamente se busca cerrar el ordenamiento de manera que no quede impune la actuación que vulnere el ordenamiento jurídico tributario.

La figura del fraude de ley, o más actualmente conflicto en la aplicación de norma tributaria, nos señala cómo se puede vulnerar el principio de igualdad, de solidaridad y de justicia³, principios rectores de la política tributaria, por el simple hecho del egoísmo al creerse alguien por encima del resto y considerarse no merecedor de la carga tributaria que posee pues considera que el avance de la sociedad de una forma cohesionada no es cuestión suya.

Esta figura que ahora trataremos es, por tanto, una de las figuras de elusión fiscal que más relación tiene con los principios tributarios, recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española de 1978. Esto es así debido a que se vulnera el espíritu de las normas, olvidando el principio de generalidad por el que todos deberemos contribuir a sostener los gastos públicos de una manera progresiva según la capacidad económica de cada obligado. Es necesaria esta regulación pues no se debe olvidar que debajo del pago de los tributos existe una justicia social. La justicia social que nos otorga la capacidad de que los más desfavorecidos reciban, vía impuestos, una respuesta a su situación precaria que otorgue la posibilidad de que se satisfaga el principio básico de la constitución: la igualdad.

Después de todo nos surge una pregunta: ¿Amparará esta actuación la legislación? Ha habido mucho debate, han surgido figuras similares a la actuación que podrían ser legales⁴, pero nos sigue persiguiendo la duda.

Intentaremos clarificar dichas dudas en este capítulo llegando a la determinación de qué es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuáles son sus antecedentes y cómo es su regulación actual.

³ Principios recogidos en el artículo 1 de la Constitución Española.

⁴ Es el caso de la economía de opción, tratada más adelante.

2.2 Antecedentes del Conflicto en la aplicación de Norma Tributaria

El conflicto, según la Real Academia Española, se define como aquel problema, cuestión o materia de discusión. De esta manera, podemos observar que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, recogido en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, regula un problema o una discusión relativa a la aplicación de una norma tributaria.

Este conflicto en la aplicación no era denominado así. Desde el 2003 obtuvo el nombre al que ahora hago referencia, pero hasta antes, desde la promulgación de la LGT de 1963, este instituto era conocido como *fraude de ley* de la legislación tributaria.

Observemos cómo es el desarrollo histórico de esta figura.

2.2.1 Orígenes en el Derecho Civil

El fraude de ley es una figura muy importante del Derecho Tributario, pero tiene sus raíces en el Derecho Civil.

El Tribunal Constitucional (en adelante TC) ya se refirió a la figura del fraude de ley en 1987 como una figura que se usaría en todo el ordenamiento jurídico. Lo que indicaba el Código Civil no deja de ser un ejemplo para el resto de ordenamientos jurídicos. De esta manera el Alto Tribunal, en la sentencia de 26 de marzo de 1987⁵, lo confirmó así:

“El fraude de ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el Ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del Ordenamiento jurídico. En rigor, ni siquiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 CC, que contempla el carácter general del fraude de ley, es una norma exclusiva de la legislación civil. El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el Título Preliminar, es aplicable a todo el Ordenamiento y sólo por tradición histórico, sin duda respetable, conserva en el Código su encaje normativo.”

Esta figura del fraude de ley, recogida en el artículo 6.4 del Código Civil (en adelante CC), fue fruto de la reforma del Título Preliminar, dada por el decreto de 31 de mayo de 1974. Es interesante cómo BURLADA ECHEVESTE⁶ se preguntaba si es realmente necesaria la regulación propia del fraude de ley en la Ley General Tributaria.

⁵ STC 37/1987, de 26 de marzo. Este extracto se encuentra en el Fundamento Jurídico 8.

⁶ BURLADA ECHEVENTE, J.L. “El fraude de ley en Derecho Tributario” *Revista Quincena Fiscal* N° 7-8, 2006, págs. 9 y 10

Pese a que su origen sea este, FALCÓN Y TELLA⁷ señala que lo que se realiza es un hecho imponible equivalente, pero no análogo de manera que, ante esto, el ordenamiento solicita que se aplique la norma tributaria de la que ha intentado eludir y que no se obtengan las ventajas fiscales que se buscaban con este comportamiento.

Mucho más tarde, otra sentencia del TC⁸ en 2005, nos confirmaba que el concepto de fraude de ley tributario no difiere del concepto de fraude de ley que nos da el Código Civil. Esta sentencia continúa explicando que siguen existiendo una “norma de cobertura” y una “norma defraudada” y que se aplica artificiosamente la primera para escapar de la segunda. Lo único que cambia aquí es que la rama jurídica es otra.

Ante esto y respondiendo a esa pregunta sobre la necesidad de regular el fraude de ley, FALCON Y TELLA considera que el fraude de ley civil y el fraude de ley tributario son de naturaleza diferente. Esto es así, según él, debido a que también en el fraude de ley civil se necesita una norma defraudada y una norma de cobertura. En el fraude de ley tributario podría ocurrir lo mismo, pero, según este, se podrá aprovechar también de una laguna o un vacío de la norma tributaria.

En nuestra opinión, el fraude de ley civil y el fraude de ley tributaria son dos cláusulas generales anti-elusión en ambos ordenamientos. Es claro que el fraude de ley civil es una figura que es representativa para el resto de ramas, pues muestra una pauta de actuación ante estos casos, pero, el fraude de ley tributaria es también una figura representativa sólo para su ordenamiento, aunque es una figura muy importante debido a que actúa como una cláusula general anti-elusión actuando como primer escudo ante cualquier práctica de elusión.

Si recurrimos a la doctrina civil encontramos cómo DE CASTRO⁹ indica que el fraude de ley civil es “uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica

⁷ FALCÓN Y TELLA, R. “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”. *Revista Técnica Tributaria*, N° 31, 1995, pág. 56.

⁸ STC 120/2005, de 10 de mayo. En su Fundamento Jurídico 4 explica esto así: “El concepto de fraude de Ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, «norma de cobertura» y «norma defraudada» o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda.”

⁹ *Vid.* DE CASTRO y BRAVO, F. *Derecho Civil de España*, Civitas, Madrid, 1984.

y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad”¹⁰. Una definición completamente similar a la figura del derecho tributario.

Con esto queremos decir que el fraude de ley tanto civil como tributario son dos figuras de misma procedencia, de cercanos efectos, pese a los cambios legislativos recientes en materia tributaria como después trataremos, y con similar estructura.

2.2.2 El Fraude de Ley Tributaria hasta 2003

Con la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, se incluyó, en su artículo 24, el fraude de ley. Este artículo decía así:

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

Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible.

Para declarar que existe fraude de ley, será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.”

En este precepto observamos cómo se trata el fraude de ley desde el punto de vista de la analogía y considera fraude de ley todo aquello que sea escapar del hecho imponible. Siguiendo a MARTÍN-RETORTILLO se consigue una prohibición de la integración de elementos tributarios por vía de la analogía¹¹. Esta configuración es excesivamente primitiva y con el tiempo quedó anticuada.

Si avanzamos en el tiempo, nos encontramos con la reforma introducida en 1995 a la LGT. Esta ley, en su exposición de motivos nos informa de la necesidad de incorporar nuevos instrumentos de lucha contra el fraude fiscal además de la conveniencia de afianzar el principio de seguridad jurídica, potenciando así la lucha contra prácticas ilegales de elusión fiscal. Eso sí, todo ello sin menoscabar la libertad del individuo a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias.

¹⁰ MARTIN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2015, pág. 178

¹¹ MARTÍN-RETORTILLO BÁQUER, L. “La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, N° 54, 1964, págs. 349 y ss.

La reforma se mencionada modificó de forma parcial la Ley General Tributaria por la Ley 25/1995, de 20 de julio. El artículo 24 quedo redactado así:

“1. Para evitar el fraude de Ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendían obtener mediante ellos

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.”

Aquí ya encontramos una figura del fraude de ley más acorde a lo que ahora entendemos como tal o como conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Observamos cómo hay una norma de cobertura sobre la que se apoyó y sobre la que no se permite ampliar el hecho imponible para así obtener un rédito económico. Además, en su segundo apartado se ve la respuesta a este comportamiento: la aplicación de la norma tributaria eludida.

2.2.3 Cambio Terminológico de 2003

La actual LGT, aprobada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre¹², supuso el cambio terminológico mencionada, y una regulación más extensa, que después analizaremos. El artículo reza así¹³:

“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

¹² Vid. RUIZ ALMENDRAL, V. “Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *La reforma de la ley general tributaria*, Estudios de Derecho Judicial, Madrid 2004, págs. 11 y ss.

¹³ Este cambia su numeración y pasa a ser el artículo número 15.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

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

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

Respecto al cambio de denominación hubo mucho debate en la doctrina. Podemos decir que se plantearon dos posturas ante esta situación¹⁴:

- Por un lado, un sector de la doctrina que establecía que el fraude de ley y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria no era el mismo estatuto. La jurisprudencia ha tenido dudas sobre esto. En los últimos momentos, con un dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria (que coincide con el texto finalmente aprobado en 2003) sí comienza a admitir que es una cuestión terminológica.
- Por otra parte, quienes consideraban una cuestión terminológica este cambio de nombre. Se cambiaba el nombre para que no cambiara nada. PALAO TABOADA¹⁵ que formaba parte de esta corriente indicaba que “se trata de una denominación absolutamente inexpresiva y tácticamente tosca, pues los conflictos en la aplicación de las normas, tributarias o de otra clase, pueden plantearse por motivos que nada tienen que ver con la elusión tributaria; por ejemplo, por discrepancias sobre los hechos o acerca de la interpretación de la norma aplicable, o sobre la vigencia o legalidad o constitucionalidad de esta.” De manera crítica, por tanto, este autor termina indicando que el conflicto en la aplicación y el fraude de ley siguen siendo lo mismo.

¹⁴ MARTIN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho...* Op. Cit. Págs. 179 y ss.

¹⁵ PALAO TABOADA, C. “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Nº 248, 2003, pág. 87.

Explicadas estas dos posiciones hemos de aclarar que consideramos que el fraude de ley y el conflicto en la aplicación de norma tributaria son lo mismo, como ya sosteníamos desde el principio.

Con la referencia de “fraude” parecía que se contaba ya que con haber elegido una norma que no era la que se debía ya había un fraude. Con el cambio de denominación hacia el conflicto se avanza hacia la definición de la Real Academia Española. Hay un conflicto, hay materia de discusión, pero se preserva la presunción de inocencia respecto a la elección de una norma. Quizás no exista ese fraude y lo que sí exista sea una economía de opción¹⁶. Por tanto, con la denominación de “conflicto” se tiene una mayor consideración de inocencia por parte de la Administración hacia sus administrados.

Pese a que considere que la definición de conflicto en la aplicación de la norma tributaria sea más correcta, me referiré indistintamente a los dos términos no cambiando nada más que la palabra, como ya anticipamos antes. El significado que representará se mantendrá exactamente igual.

2.3 Concepto de Conflicto en la aplicación de la Norma Tributaria

Es momento de definir el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Para ello me serviré de la jurisprudencia¹⁷ de la que se deduce del Tribunal Supremo, en adelante TS, que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es la intención o ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra dictada con un fin diferente.

Así, un ejemplo sería el de que para la venta de un piso se constituye una sociedad por los dos socios, el vendedor y el adquirente, el primero aporta el piso, el segundo aporta el dinero. Estas aportaciones están exentas. Acto seguido, se disuelve la sociedad para adjudicarse el adquirente el piso y el vendedor el dinero. De esta manera obtenemos una ventaja fiscal clara respecto a aquel contribuyente diligente que realiza dicho acto acorde a la ley¹⁸.

¹⁶ Una economía de opción, es decir, aquella situación por la que la ley nos permite varias vías para declarar, de forma completamente legal, el hecho imponible realizado. Con esta economía de opción se consigue un cierto ahorro fiscal que ha sido siempre querido por el legislador.

¹⁷ STS de 28 de junio de 2006 (JR 2006/6314)

¹⁸ MARTIN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho...* Op. Cit. págs. 178 y 179.

Con este ejemplo, entendemos a la perfección la definición que da el Tribunal Supremo a esta figura en otra sentencia¹⁹:

“En el *conflicto en la aplicación de norma tributaria* no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, el efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, semejante “rodeo” o “contoneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objeto de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno a la base imponible, sino que, muy por el contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal.”

El conflicto en la aplicación de norma tributaria no deja de ser una operación de recalificación en términos tributarios, como indica PÉREZ ROYO²⁰.

En esta actuación se han utilizado dos normas jurídicas tributarias. Por un lado, tenemos la norma defraudada, aquella norma que no queremos aplicar y buscamos eludir. Por el otro, según DE CASTRO, que, pese a ser civilista nos sirve para explicar el fraude de ley tributario, la norma “de cobertura”, aquella norma que nos sujeta la acción para obtener la ventaja fiscal producida por el fraude de ley.

De esta manera, para completar el concepto de conflicto en la aplicación de norma tributaria debemos observar los dos elementos materiales que considera PALAO TABOADA necesarios para que se produzca esta figura²¹:

- Que la operación tributaria realizada tenga el fin de eludir el impuesto. Es decir, recurrimos una vez más, siguiendo doctrina y jurisprudencia, al elemento espiritual de no sólo eludir el impuesto, sino querer eludirlo. Sin embargo, y siguiendo las indicaciones de PALAO, no es un requisito para la consecución de esta figura, aunque sí representa un elemento material característico de esta figura.

¹⁹ STC de 10 de mayo de 2005 (STC 120/2005). En este fundamento jurídico 4 se recoge esta definición de lo que sería fraude de ley pero hemos decidido cambiarlo a “conflicto en la aplicación de norma tributaria” (de ahí la cursiva a la hora de citar dichas palabras) pues consideramos que la denominación actual, aparte de ser intercambiable, es más acertada.

²⁰ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Thomson/Civitas, Madrid, 2006, págs. 105 y ss.

²¹ PALAO TABOADA, C., *La Aplicación de las Normas... Op. Cit.* págs. 31 y ss.

- Que el resultado obtenido sea similar al derivado del hecho imponible. Esto implica que este resultado no debe de ser sorprendente para la Administración, si atendemos a la redacción del precepto sería: “que no representen efectos jurídicos o económicos relevantes”. La intención de esta figura es aplicar una norma que no es la debida pero que da lugar a resultados similares pero habiendo un ahorro fiscal. No debe de haber un resultado chocante para la Administración pues estaríamos faltando a uno de los presupuestos básicos a la hora de realizar cualquier elusión: que no se note que se está practicando.

Creemos que la síntesis del concepto de esta figura se encuentra bien reflejado en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante podrá aparecer como TEAC). Un ejemplo es la resolución de 28 de septiembre de 2000²² por la que se indica que el conflicto en la aplicación de norma tributaria es el uso de medios para hacer un daño a otro y obtener beneficios a su vez, pero nunca enfrentándose al Derecho, como hace la simulación, sino que usa subterfugios legales para disfrutar de esa protección. De esta manera se consigue un beneficio que no se encontraba dentro de la ley.

Por tanto, podemos decir que esta figura actúa como una norma general anti-elusión. Siguiendo a RUIZ ALMENDRAL, podemos ser conscientes de los problemas que hay relativos a la interpretación, convirtiéndose entonces la norma general anti-elusión en un elemento necesario. Esto así debido a que “la mayor parte de los problemas de fraude de ley tributaria tendrán, como núcleo común, la determinación del significado que deba atribuirse a los conceptos jurídicos contenidos en las normas tributarias”²³. Por ello, “la calificación de un supuesto de hecho como fraude a la ley tributaria sea siempre dependiente de la interpretación. Cuanto más constreñida esta, y menor la libertad del aplicador de la norma, más necesaria resultará la norma anti-fraude”.

De aquí podemos extraer cómo la denominación de conflicto en la aplicación de norma tributaria es acertada. Vemos que los problemas residen en una interpretación. Así, se

²² RTEAC de 28 de septiembre de 2000. RJ 2000/8182. Dice así: “el fraude de ley equivale al empleo de medios para causar daños a otro y también obtener beneficios, sin un enfrentamiento frontal al Derecho, pero valiéndose de subterfugios aparentemente acomodados a la legalidad, al respetar la letra de la ley para buscar cobertura indirecta, como dice la Sentencia de 29 de julio de 1996 (RJ 1996,6057), pero infringiendo el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social, en la procura del logro de un resultado beneficioso”.

²³ RUIZ ALMENDRAL, V., *La Ley Tributaria a Examen*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006. Págs. 27 y ss.

plantea esta figura como una norma que actúe como general para declarar si esa interpretación es la correcta o no. Ante esto, FALCÓN Y TELLA respondía diciendo que esto es un “poderoso instrumento en manos de la Administración para exigir excepcionalmente el tributo por analogía”²⁴.

Discrepamos aquí con FALCÓN Y TELLA. La analogía está prohibida por el ordenamiento jurídico tributario, art. 14 LGT, de manera que la Administración no usa esta figura como un instrumento recaudatorio. Esta figura se usa como lo que es, un instrumento contra prácticas que no son correctas, que son ilícitas, que van contra la ley y su espíritu. FERREIRO decía que “ningún reproche puede merecer el que, a través de ellos, y respecto a otras posibilidades de actuación se consiga un ahorro fiscal”²⁵. Pensamos que este autor falla en su análisis. Sí merece un reproche si la forma en la que se consigue ese ahorro fiscal es incorrecto, violentando las normas tributarias y su espíritu. Por supuesto que coincidiríamos con FERREIRO si estuviéramos ante un caso de economía de opción, por el que se nos permite escoger varias vías para la tributación de una misma muestra de capacidad económica que esté gravada, pero no es el caso. Consideramos que FERREIRO confunde dos figuras diferentes y que no identifica correctamente la importancia de las prácticas de elusión fiscal mediante el fraude de ley.

2.4 Regulación Actual del Conflicto en la aplicación de Norma Tributaria

Desde la reforma del 2003 hasta la actualidad el artículo no ha variado sustancialmente. Sí ha cambiado ligeramente con la reforma parcial que a la ley se ha realizado por la 34/2015, de 21 de septiembre. La variación en el artículo consiste en que se le retira las últimas palabras al apartado tercero que eran referidas a señalar que como única sanción por esta actuación se aplicaría la norma defraudada. Con la reforma este precepto queda redactado con la reforma así:

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

²⁴ FALCÓN Y TELLA, R. “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar... Op. Cit. Págs. 88 y ss.

²⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *Quincena Fiscal*, Nº 8 ,2001, pág. 11.

Cuando se busca información sobre la aplicación de la cláusula general de conflicto en la aplicación de norma tributaria se plantea un problema complicado.

La Administración, antes de esta reforma del 2015, solía pecar en exceso de calificar una operación que correspondía con un fraude de ley como una simulación. El porqué era sencillo, si se calificaba como simulación una operación cabía sanción. En cambio, si se calificaba como fraude de ley no cabía.

Esta actuación, como indica PALAO TABOADA²⁶, ha ido siendo poco a poco corregida por los Tribunales²⁷ pues estos, acertadamente, no observaban la artificiosidad por ningún lugar y sí observaban cómo se había aplicado una norma que no era la que se debía.

Así las cosas, será interesante observar la actuación de los órganos sancionadores a partir de ahora. Creemos que la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria será usada más intensamente pues esta es una actuación mucho más domestica que actuaciones de simulación para las que se necesita una mayor ingeniería fiscal. Pero antes, observemos la regulación general de este precepto.

2.4.1 Análisis a la Regulación Actual

El análisis a esta figura sería incompleto sin un repaso al artículo 15 de la Ley General Tributaria, artículo que regula el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

²⁶ PALAO TABOADA, C. *La aplicación de las normas...* Op. Cit. págs. 138 y ss. A esto se añade la existencia de “un procedimiento especial para la declaración del fraude de ley, requisito que no se exige en el caso del negocio simulado. La exigencia de un procedimiento especial, que obliga a suspender el de liquidación, con el consiguiente retraso, junto con lo borroso de los límites entre el fraude a la ley y la simulación es un estímulo para que la Administración tributaria sostenga la existencia de la segunda en lugar del primero. Esto [...] está sucediendo a en la realidad y plantea la cuestión de la conveniencia de que subsista el procedimiento especial.”

²⁷ PALAO TABOADA, en la obra antes citada: *La aplicación de las normas...* Op. Cit. Pág. 138 y ss., señala un ejemplo de esta situación de exceso de calificación como simulación usando un ejemplo del TSJ de La Rioja, en la sentencia de 9 de febrero del 2000.

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.”

En el primer apartado encontramos la definición de lo que es el conflicto, es decir, una elusión de la realización del hecho imponible o la minoración tanto de la base imponible como de la deuda tributaria por actos en los que tienen que concurrir una serie de circunstancias. Es aquí donde observamos como este es “un instrumento que persigue impedir -mediante su desenmascaramiento- operaciones de abuso de las formas jurídicas que tienen como objetivo fundamental eludir los efectos tributarios derivados de la realización de un negocio jurídico que se disimula mediante la realización de otro”²⁸.

La ley indica que deben de concurrir, esto es, que tienen que darse ambas situaciones a la vez.

Primero se indica que estos actos deben considerarse artificiosos o impropios, lo que significaría que se fuerza el precepto escogido como norma de cobertura para obtener el resultado buscado. “La artificiosidad persigue básicamente una finalidad fiscal, casi siempre, únicamente”, como indica ESCRIBANO LÓPEZ.

El segundo elemento necesario será el de que no deberán resultar efectos jurídicos o económicos relevantes, solamente la minoración de la deuda tributaria, por ejemplo. Si hubiera una serie de efectos jurídicos relevantes podríamos estar en otra figura como podría ser la de la simulación.

Es en este apartado b) donde se recoge la realidad de la economía de opción. Se hace referencia al ahorro fiscal debido a que puede que exista este, pero no haya un conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Esto es así debido a que puede que el obligado tributario encuentre que puede optar por tributar mediante diversas formas, eligiendo libre y legalmente la que más le convenga.²⁹

²⁸ ESCRIBANO LÓPEZ, F. “La nueva LGT: Cuestiones Polémicas”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*. Nº 272, 2005, pág. 79

²⁹ Aquí encontramos como PALAO TABOADA indica que el fraude de ley tributaria es la “consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales usuales”. Pero sí podría darse el caso en que sí se obtenga esa reducción gracias medios legales. Un ejemplo sería pasar de tributar en el IRPF por un negocio a convertirse en una sociedad y tributar por el IS.

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

Dado que la Administración puede cometer errores y calificaciones erróneas, la Ley se encarga de fijar una serie de actuaciones para proteger el administrado de los abusos que puedan cometerse contra él.

El informe previo favorable que una Comisión consultiva debe de emitir, es un ejemplo de esto. Si se observa el art. 159 de la misma ley³⁰, que es el precepto que desarrolla este apartado, observamos cómo se establecen los plazos y formas de actuar para que ante la duda de la Autoridad Tributaria de que hay un conflicto en la aplicación de la norma tributaria se acuda a la Comisión consultiva para que se pronuncie sobre si se ha producido esta actuación o no. Eso sí, antes de acudir a la Comisión se dará la opción de defenderse al administrado indicando que aquél ahorro fiscal que ha observado la Autoridad Tributaria es completamente lícito.

Es interesante cómo la ley solo otorga un plazo de tres meses para que la Comisión consultiva resuelva. Así se garantiza una rapidez por parte de la administración y se permite resolver cuanto antes este expediente.

³⁰ Reza así: “1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

[...]

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva.

[...]

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.”

Resulta necesario este procedimiento pues otorga unas garantías para la Administración y el administrado no dando vía libre a la Administración para una declaración libre de fraude de ley ante cualquier tipo de actuación novedosa por parte del contribuyente.

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

Este precepto ha sufrido una reforma recientemente³¹. El precepto queda exactamente igual con la diferencia de que se elimina al final la frase “sin que proceda la imposición de sanciones.”

Antes de explicar la reforma, se extrae del precepto que aquellas liquidaciones que se realicen por la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma, es decir, aquellos casos en los que se ha constatado que hay un fraude de ley, se exigirá el tributo que fuera acorde con la actuación que realizó el obligado tributario. Se le aplicará la norma que intento evadir sin éxito. Además, se le retirarán las ventajas fiscales que hubiera obtenido y además se liquidarán los intereses de demora por no pagar el tributo que debía de la forma en la que debía, a su debido tiempo.

Es aquí donde comienza la reforma. Con la anterior redacción no se exigiría nada más. No cabría sanción por parte de la Autoridad Tributaria. Se ha cometido un fraude de ley, se le aplica la ley que se evadió, se borran las ventajas que se obtuvieron y se liquidan intereses de demora.

PALAO TABOADA considera que esa operación de recalificación por parte de la Administración está constituida “técnicamente como una excepción a la prohibición de la analogía”³² pues con ella se permite que la Administración califique libremente mediante una analogía creada por ella misma que le otorga todas esas prebendas.

Ahora, además, con la reforma, se podrá imponer una sanción.

³¹ Reformado mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

³² PALAO TABOADA, C. La aplicación de las normas tributarias... Op. Cit. págs. 241 y 242.

2.4.2 La Reforma a través de la Ley 31/2015, de 21 de septiembre. La Nueva Sanción

Con esta Ley 31/2015³³ de modificación parcial de la Ley General Tributaria se reforma esta figura.

La exposición de motivos de esta Ley de reforma nos indica que desde que se configuró el fraude de ley con este nombre se ha constituido un instrumento de lucha contra el fraude fiscal usándolo para calificar actuaciones como abusivas. Por ello, se justifica la ley, considera que diez años después es necesario modificar esta figura para lograr dos cuestiones:

- De acuerdo con la doctrina jurisprudencial, no se oculta la voluntad defraudatoria de esta figura de manera que, apoyándose en el Derecho comparado, es necesario aplicar el Derecho sancionador de acuerdo con la norma anti-elusión que representa esta figura. Así, podremos sancionar de manera más potente las actuaciones de fraude de ley, como ya se realizan en otros países del entorno.
- Por otro lado, permite que se cumpla exactamente lo que indica la Constitución en su artículo 31³⁴: el deber general de contribuir. Con esto, lograremos que dada una aplicación que no debe de hacerse de la ley se consigue ese reproche de una manera sensible para el infractor. Con esta sanción logramos que pague una cantidad por esa actuación y se le recuerde, de paso, la obligación que tiene de contribuir al pago de los gastos estatales, a los gastos de todos.

Por todo ello, la ley considera que es necesario crear este tipo infractor³⁵ pues es necesario guiar la conducta del obligado para evitar resultados materiales de la legislación cuando esta no los busca, además del fomento de la atención de los obligados hacia los criterios administrativos que ya existen y que declarasen ciertas operaciones como abusivas.

³³ Vid. SANCHEZ PEDROCHE, J.A. “La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Nº 391 ,2015, págs. 1 y siguientes.

³⁴ Recoge en su primer apartado que: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

³⁵ PALAO TABOADA, C. *La aplicación de las normas...* Op. Cit. págs. 172 y ss. Aquí explica que la no existencia de una sanción para el conflicto de aplicación de la norma tributaria es una decisión que tomó el legislador, pudiendo perfectamente optar por la decisión de sí castigar por esta actuación, como ahora se hace.

Habrá una infracci3n en los casos de conflicto en la aplicaci3n de la norma. Esta se encuentra en el art. 206 bis LGT. Textualmente señala:

“1. Constituye infracci3n tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realizaci3n de actos o negocios cuya regularizaci3n se hubiese efectuado mediante la aplicaci3n de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- b) La obtenci3n indebida de una devoluci3n derivada de la normativa de cada tributo.
- c) La solicitud indebida de una devoluci3n, beneficio o incentivo fiscal.
- d) La determinaci3n o acreditaci3n improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracci3n tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularizaci3n y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentaci3n de la correspondiente declaraci3n o autoliquidaci3n.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicaci3n de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

Reglamentariamente se regular  la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

3. La infracci3n tributaria prevista en este artículo será grave.

4. La sanci3n consistirá en:

- a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).
- b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).
- c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).

d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).

5. Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta Ley.

6. En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta Ley.”

Lo más interesante de este artículo se reseña en su apartado segundo³⁶, ya que es aquí donde surgen dudas relativas a la forma de la constitución de la infracción. No está claro cómo se podrá reseñar que una actuación es objeto de infracción y cómo otra no.

La ley indica que se establecerá siguiendo los informes de la Comisión consultiva del art. 15.2 LGT. De esta manera habrá infracción cuando hubiere un criterio administrativo que indique que ahí debiera de haber una infracción. Así, la primera forma novedosa de infracción queda libre de sanción, pues aún no hay un criterio que indique que deba de haber una sanción. Así, focalizamos el problema en que el tipo por el que se sanciona queda abierto e indeterminado, como indica ESCRIBANO LOPEZ³⁷.

Siguiendo a PALAO TABOADA³⁸, todo el peso de la declaración de la sanción recae sobre la Dirección General de Tributos de manera que se hace dueña y señora de la posibilidad de sancionar dicha actuación. De ahí que reflejara este autor el poder que posee la Administración a la hora de la recalificación en los casos merecedores de sanción.

Por otro lado, si seguimos la sentencia de 10 de mayo de 2005³⁹, el TC parece que no deja espacio a una posible sanción del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Esto es así debido a que, siguiendo los fundamentos jurídicos 4 y 5, para que

³⁶ Para ahondar más en este artículo, *Vid.* LUCAS DURÁN, M. “Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo” *Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 397, 2016, págs. 5 y ss.

³⁷ ESCRIBANO LÓPEZ, F., “Sobre el proyecto de modificación parcial de la LGT”, *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 166, 2015, pág. 16.

³⁸ PALAO TABOADA, C., “El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de la Ley de modificación de la Ley General Tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 165, 2015, pág. 24.

³⁹ STC de 10 de mayo de 2005 (STC 120/2005)

se sancionara el fraude de ley se necesitaría el elemento específico de cualquier defraudación, es decir, “un ánimo específico de ocasionar un perjuicio mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello”, cosa que sí ocurre, por ejemplo en la simulación, pues se oculta el hecho imponible, pero aquí, en el fraude de ley, no parece que exista pues, en teoría, sólo existe un “conflicto” de calificación del hecho imponible.

En nuestra opinión, sí que existe una intencionalidad. Sí podría haber una sanción pues sí se ocasiona un perjuicio mediante una acción dolosa y encaminada a ello, parafraseando las palabras de la sentencia, pues se evade una norma que debería de aplicarse, cosa que ya es una acción, sabiendo y queriendo no aplicarla, es decir, habiendo dolo, para obtener un beneficio mediante la aplicación de otra norma. En resumen, sí hay una acción encaminada a causar un perjuicio y sí es dolosa, de manera que sí existe un conflicto, se produce también un fundamento para una posible sanción.

Pese a todo, nos incluimos en el grupo de los críticos respecto a esta nueva sanción. Consideramos que con la sanción de que se aplicara la norma evadida se lograba resolver el problema dado por esta actuación.

En esta sanción, se recurre a un criterio administrativo para aplicar una sanción favoreciendo por parte de la Administración la novedad a la hora de cometer un fraude de ley. Se incita al obligado tributario a ser novedoso en formas de eludir el impuesto cuando el trabajo de la Administración debiera de ser el de sancionar siempre que exista ese conflicto de acuerdo a la Comisión.

Respecto a la última afirmación que hacemos, ¿se puede constatar cuál es el fin último del legislador? Opinamos que no, pues es claro que el legislador habla de un criterio administrativo. El criterio administrativo no surge por una primera acción, surge por la repetición de la misma y la actuación en la misma línea. Por tanto, me reafirmo en que la Administración anima al obligado tributario a que sea novedoso en sus formas de eludir.

Igualmente, suscribimos las palabras de PALAO TABOADA a lo largo de toda su obra en los que afirma que “ni el fraude de ley es sancionable por el mero hecho de serlo, ni la calificación del supuesto, a efectos tributarios, como fraude de ley, excluye automáticamente la existencia de una infracción administrativa o penal”.

3. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y FIGURAS AFINES. PROBLEMAS ACTUALES

3.1 Notas Introductorias

Una vez estudiado el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, consideramos interesante analizar diferentes figuras que le son afines en tanto a que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es una figura de cierre del sistema o también conocida como “cláusula anti-elusión”.

Comprobaremos como algunas de ellas han generado mucho debate dentro de la doctrina y la jurisprudencia debido a que, como después explicaremos, no han sido reguladas por el legislador, aunque sí son tratadas de una manera tácita; o figuras que han llegado a amenazar la existencia del propio fraude de ley.

Así, trataremos en el siguiente apartado dos figuras a las que no debemos de dejar de prestar atención. Para ello analizaremos en primer lugar y de forma breve las figuras del incumplimiento fiscal y la defraudación y el fraude fiscal para a continuación, tratar de forma algo más extensa la figura de la simulación. Esta se trata de una de las grandes figuras representativas del ahorro fiscal por vía ilegítima, por la que explicaremos sus antecedentes, su concepto y trataremos de indicar cuándo estamos en un caso así. Para terminar el tratamiento de la simulación, nos referiremos a sus diferencias con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Finalmente, también hablaremos sobre la economía de opción. Figura que no ha sido regulada en el ordenamiento jurídico tributario, pero que no por ello sea necesario. Explicaremos por qué no consideramos necesaria dicha regulación, al igual que trataremos de poner de manifiesto las diferencias de esta figura con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación.

3.2 Breve Referencia al Incumplimiento y a la Defraudación Fiscal

3.2.1 El Incumplimiento del Pago del Tributo

Para un lego en Derecho, las figuras de elusión tributaria son lo mismo que el impago del tributo. Esta afirmación es acertada y a la vez errónea. Nos explicaremos.

Cuando recurrimos al fraude de ley o a la simulación estamos valiéndonos de embustes para minorar la deuda tributaria o hacerla desaparecer, como también ocurre en la planificación fiscal ilegítima.

En el incumplimiento de pago, a nuestro modo de entender, no hay embuste ni maniobra extraña, simplemente no se paga, provocando una reducción de los ingresos públicos, afectando la presión fiscal de los que sí cumplen y siendo competidores desleales frente a aquellos que sí cumplen con sus obligaciones⁴⁰. En nuestro objetivo de ser didácticos podemos asimilar el incumplimiento de pago al momento en el que una persona media decide no pagar porque le parece injusto que el dinero de sus impuestos se dedique a ciertos fines o que se deba de pagar un tributo por un hecho que no le parece correcto⁴¹. En cambio, en la elusión tributaria se podría explicar como aquella persona que ante la situación del pago del impuesto busca disfrazar su deuda o busca alguna forma de no pagar o pagar lo mínimo posible.

Hecha esta explicación podemos observar cómo no es lo mismo el incumplimiento de pago del tributo que recurrir a una figura de elusión tributaria. Pero también con esta explicación podemos observar que, en los fines, que no en los medios o las formas, el incumplimiento y la elusión es lo mismo.

3.2.2 Defraudación Fiscal y Fraude Fiscal

Estas figuras son semánticamente muy similares, aunque no son lo mismo.

⁴⁰ DE GANDARILLA MARTOS, S. “Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo”, *Crónica Tributaria*, Nº 128, 2008, pág. 82

⁴¹ Esto podría entroncarse ya en materia sobre la objeción de conciencia tributaria. Esta, a día de hoy, no es reconocida por los Tribunales españoles no cabiendo como excepción al deber general de los ciudadanos de contribuir, como se recoge en el artículo 31 CE.

La defraudación fiscal es un delito del Código Penal recogido en el art. 305 que se puede definir como el agravamiento del incumplimiento de la obligación tributaria a la que me refería anteriormente.

Hay que destacar que sólo será delito cuando la cantidad defraudada pase de los 120.000 euros, siendo sólo cuestión administrativa la cantidad menor. A su vez, se regula, en su apartado 4, una suerte de excusa de absolutoria por la que si se regula la situación antes de la notificación por parte de la Autoridad Tributaria en la que se descubre dicha defraudación el delito fiscal desaparecerá.

Este delito trae a colación el hecho de un impago de una obligación tributaria pero que esta supera los límites impuestos entre el delito fiscal y la sanción administrativa⁴².

Partiendo de aquí, la diferencia con el fraude fiscal es la de que aquí se ha recurrido a una actuación engañosa, que no simulada, por la que se deja de pagar una cantidad al Fisco mediante un fraude

La diferencia entre estas figuras y la posición que tomamos provienen de la jurisprudencia, por ello nos parece oportuno comentar un ejemplo de esta jurisprudencia.

El TC explicó que cuando hay un fraude de ley no se aplicará la defraudación fiscal⁴³ pues no se estaría siendo fiel a los elementos de constitución de la figura de la defraudación fiscal pues se refiere al impago de un tributo. En el caso que se recoge en la sentencia, la situación es la del uso de una norma que no era acorde de manera que había un impago del tributo, pero por una figura que no era la de la defraudación fiscal.

Así, el TC indicó que si se calificara la operación como de defraudación fiscal estaríamos ante una falta al principio de legalidad.

⁴² Vid. AYALA GÓMEZ, I. “Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria” *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública: mesas redondas derecho y economía*, Centro de Estudios Ramón Areces (CERA), Madrid, 2007.

⁴³ STC 120/2005, de 10 de mayo. Explica aquí: “Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito”

3.3 La Simulación

3.3.1 Introducción

La simulación es una de las figuras de la evasión más importantes. Pese a ello, sin embargo, no es una figura matriz del resto de figuras de simulación. La simulación es un sinónimo de engaño y de ocultamiento. El fin perseguido aquí no es la mera ocultación, sino la voluntad y el acuerdo de engaño a los terceros con la apariencia creada.⁴⁴

En lo referente a los principios rectores del Estado de Derecho esta práctica atenta frontalmente contra la seguridad jurídica en el tráfico jurídico y en su regulación por parte de la Autoridad Tributaria. Esto es así debido a que en la simulación se recurre a la creación de realidades que no existen violando la sinceridad y realidad que debe de existir siempre dentro del tráfico jurídico.

Podemos decir sin llegar a equivocarnos que esta figura es una de las más recientes incorporadas a la Ley General Tributaria en materia de elusión. Fue introducida por la reforma de la LGT mediante la Ley 25/1995, aunque en la anterior Ley, la de 1963, algo se decía sobre ella como después veremos. Este artículo 16, en la actual LGT de 2003, reza así:

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

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

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

Es una figura muy cercana al Derecho Civil, como explicaremos más adelante, afirmación que la podemos extraer de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de La Rioja⁴⁵, en la que se afirma que “la simulación tributaria especifica la simulación tal y como se la reconoce en Derecho Civil.”

⁴⁴ CARCABA FERNÁNDEZ, M.: *La simulación en los negocios jurídicos*. Librería Bosch, Barcelona, 1986, pág. 35.

⁴⁵ Resolución evacuada por el TEAR La Rioja el 24 de noviembre de 1997.

Esta figura, como después explicaremos, se nutre del acuerdo. Sin un acuerdo simulatorio en un negocio o acto jurídico esta no se produce. Aquí se observa cómo hay una conciencia entre las partes de querer realizar lo que se hace. Las partes son conscientes de los efectos que lograrán con estos actos.

Sin este acuerdo no se logra el engaño a la Hacienda Pública que nos otorgue la posibilidad de extraer un rédito económico de ese negocio o acto jurídico no realizado o realizado con el fin de disimular otro.⁴⁶

3.3.2 Antecedentes a la Simulación

La simulación es una figura que proviene del Derecho Civil, siendo recogida esta figura por el Código tras su reforma en 1974. El Derecho Tributario decidió asumir esta figura como propia pues había situaciones en las que se realizaba un hecho imponible que no era tal, produciendo situaciones de anormalidad jurídica que, en verdad, no eran otra cosa más que la simulación de una situación.

La simulación se recoge en el Código Civil en el artículo 1275, por el que se recogen aquellos contratos que no tienen causa, o con una causa ilícita expresando que no tendrán efecto ninguno. En el artículo 1276 también se recoge que si la causa es falsa serán nulos aquellos contratos que la contengan.

Este es el punto de partida de la simulación. Se indica que a falta de causa o si esta es ilícita o falsa no habrá contrato. Es decir, si se simula un contrato no existirá en el momento que se descubra⁴⁷.

Esta simulación no es única. No hay un solo concepto de simulación. Este concepto se puede subdividir en dos formas de simulación: la absoluta y la relativa.

La distinción entre simulación absoluta o relativa la realiza el Código Civil al indicar los dos tipos de disfunciones en la causa:

⁴⁶ Esta figura se encuentra muy relacionada con el delito fiscal. Vid. RUIZ ZAPATERO, G., “Simulación negocial y delito fiscal”, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, N° 34, 2004.

⁴⁷ HUESCA BOADILLA, R. (coordinador), *Procedimientos Tributarios. Normas comunes gestión e inspección. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia. (Tomo I)*. La Ley, Madrid, 2007, págs. 67 y ss.

- El 1275 CC⁴⁸ se encarga de la simulación absoluta: los contratos que no tienen causa, siendo nulos.
- El 1276 CC⁴⁹ se encarga, entonces, de la simulación relativa: los contratos que tienen una causa falsa, la causa no es esa, es otra y lo esconden bajo esa causa falsa.

Es las dos simulaciones hay disfraz, hay trampa. Como podremos observar, la simulación civil y tributaria son dos figuras muy similares, representan las dos caras de la misma moneda. Son sólo dos formas de elusión (de simulación) en dos ramas del derecho diferentes.

Pasando ya a la rama tributaria, podemos decir que esta figura fue recogida en la Ley General Tributaria de 1963. No podemos afirmar que está recogida sin lugar a dudas pues la cuestión aquí es poder afirmar si se refiere exactamente a la simulación el texto legislativo o no. Todo apunta a ello, pues el artículo 25 de esta ley decía lo siguiente:

“Uno. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.

Dos. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.

Tres. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen.”

De la lectura de este precepto podemos extraer que quizás sí que se refiera a la simulación pues indica que el impuesto será exigido con respecto a su verdadera naturaleza jurídica. Recalca la cuestión de la verdadera naturaleza jurídica en el segundo apartado pues dice que será calificado como tal. Es decir, se exigirá el impuesto como es y será calificado como tal. No caben aquí florituras, no caben simulaciones en la calificación.

⁴⁸ Este artículo señala: “Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral.”

⁴⁹ Este artículo reza lo siguiente: “La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita”

Creemos que, sin duda, este artículo se refiere a la simulación de hechos imponibles. Este artículo fue reformado por la ley 25/1995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

Con esta ley se promulgó lo que ahora ya sí conocemos como simulación. Su redacción no ha cambiado desde 1995 hasta hoy⁵⁰. Con esta reforma se pretende conseguir, como explica su exposición de motivos, una mayor seguridad jurídica siendo este el elemento rector de la política tributaria siendo este el instrumento de lucha contra el fraude de manera que se posea una normativa clara y concisa que permita a la Administración luchar eficazmente contra las prácticas de simulación y a los administrados permitan defenderse en caso de una calificación incorrecta por parte de la Autoridad Tributaria.

3.3.3 Concepto

El artículo 16 de la Ley General Tributaria es el que recoge esta figura. Este artículo no define qué es la simulación, únicamente nos explica la situación que se dará en el hipotético caso en el que se dé.

Así las cosas, debemos recurrir a una de definición civil de lo que sería esta simulación. Si recurrimos a DE CASTRO⁵¹, como ya hicimos en el fraude de ley, este nos indica que la simulación será la realización de un hecho imponible artificial con una apariencia que se dedica a esconder lo que la realidad muestra.

Si atendiéramos a una definición más tributaria, dada por el creador de uno de los manuales de referencia en Derecho Tributario: MARTIN QUERALT, que sigue a su vez a PALAO, podemos decir que la simulación no deja de ser la creación de una apariencia jurídica de lo que no es para así esconder la realidad o para poner de relieve la existencia de una realidad distinta⁵².

⁵⁰ Su redacción de entonces, y ahora, es esta: “*En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.*”

⁵¹ DE CASTRO Y BRAVO, F., *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 292.

⁵² MARTIN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero...* Op. Cit. Pág. 183

Pero también caben divergencias en la doctrina dada la cercanía de esta figura con el fraude de ley. FERRARA⁵³ opina que no estamos ante una figura diferente, él opina que “la simulación no es un medio de eludir la ley, sino de ocultar su violación”.

Podemos decir que FERRARA ha sido contradicho por el Tribunal Supremo, ya que este Tribunal considera que es un medio para eludir la ley y como tal será recogido en la legislación. Así lo confirma en la sentencia de 15 de mayo de 2002⁵⁴ al señalar que, en los casos de simulación, siendo una figura completamente ilícita, se busca desdibujar el comportamiento de cara al ordenamiento jurídico con el fin de hacer parecer lo que no es. Se busca ocultar algo.

En nuestra opinión, la simulación sí es un medio de elusión fiscal y como tal la tratamos aquí. La simulación consideramos que es una figura por la que se consigue la apariencia de lo que no es, se consigue el disfraz del hecho imponible para conseguir que este sea lo que en verdad no es. Y es esta, de manera muy somera, la diferencia con el fraude de ley: mientras que en la simulación hay disfraz, en el fraude de ley no hay esa intención primaria de engaño, se busca hacer pasar por lo que no es un cierto comportamiento, pero no se disfraza, no recurre a trampas.

El profesor MARTIN QUERALT continúa otorgándonos un ejemplo de simulación, en la versión absoluta de las dos que posee, sería la realización de un contrato de compraventa que en realidad no se celebra y tiende sólo a ocultar la verdadera titularidad del bien vendido. Si atendemos a la versión relativa de esta simulación, podemos ver que el ejemplo sería el mismo con la diferencia de que aquí encubrimos una donación. De este ejemplo puede surgir la duda de si la simulación y el fraude de ley es lo mismo, pero ello lo trataremos más adelante.

La simulación, por tanto, cabrá únicamente cuando los negocios jurídicos sean bilaterales, plurilaterales o unilaterales recepticios. Es decir, la simulación se nutrirá del acuerdo entre diferentes partes, sin ese acuerdo no cabrá nunca una simulación. Para realizar este embuste se necesitará que las partes de ese negocio o acto estén de acuerdo en realizar, pues si no la simulación no cabrá.

⁵³ FERRARA, F., *La simulación de los negocios jurídicos*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1960, pág. 99.

⁵⁴ STS de 15 de mayo del 2002

La simulación no es un concepto unitario. Existen dos tipos de simulación, la simulación absoluta y la relativa.

La simulación será absoluta cuando todo el acto o negocio jurídico, como indica la LGT, en su artículo 16, sea completamente falso. ROSEMBUJ⁵⁵ aquí indica que la simulación es absoluta cuando las partes fabrican un negocio que no quieren fabricar y del que no esperan ninguna clase de efecto, sólo espera que los efectos sean los de simular lo que realmente realizan.

En cambio, la simulación será relativa cuando el propósito de simulación no consista en crear lo que no es, sino disimular lo que ya existe y encubrirlo. ROSEMBUJ⁵⁶ aquí explica que las partes crean la apariencia de lo que no es para que este sea así.

Si observamos detenidamente la ley somos conscientes de que el artículo 16 LGT se refiere siempre a la simulación relativa, pues las partes crean lo que no es. Pero, por supuesto, la vertiente de la simulación absoluta también cabe por este artículo pues se hace lo que no existe, pero en verdad, sí que existe una operación subyacente que es la que buscamos eludir. De esta manera tenemos dos negocios: el realmente existente y el negocio que simulamos para huir del que existe realmente.

Si la Agencia Tributaria encargada descubre una simulación no se deberá de realizarse ningún procedimiento especial. La Administración Tributaria la detectará y, acto seguido, dictará el correspondiente acto de liquidación⁵⁷.

De esta manera, los efectos de la simulación son los antes expresados:

- Si la simulación ha sido absoluta, se declarará como inexistente el negocio celebrado, declarándose entonces la nulidad del contrato perdiendo cualquier tipo de eficacia que pudiera tener.
- Si la simulación fuera relativa lo nulo será el negocio, haciendo desaparecer el disfraz del negocio oculto y hacerlo emerger para que tribute así.

⁵⁵ ROSEMBUJ, T.: *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 55.

⁵⁶ ROSEMBUJ, T.: *La simulación y el fraude...* Op. Cit. Pág. 55.

⁵⁷ Manual de Fiscalidad Básica CEF. Extraído de aquí: <http://www.fiscal-impuestos.com/manual-fiscalidad-basica.html>. Visitado el 30/05/2016.

Por supuesto, la declaración de la simulación va acompañada de una sanción junto con los intereses de demora generados.

3.3.4 Distinción entre Simulación y Fraude de Ley

Mientras que en el fraude de ley, o como se nombra actualmente: conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se usa una “norma de cobertura” para buscar un resultado que no es el que buscaba dicha norma, en la simulación se disfraza la realidad. A partir de la realidad que poseemos se crea una realidad diferente buscando aparentar lo que no es.

Usaremos un ejemplo⁵⁸: De la enajenación de una finca se constituyen una serie de empresas que encubren la venta de esta y una serie de donaciones hacia los familiares que son los socios accionistas de las misma con el único fin de pagar lo mínimo posible al Erario. Las empresas no tienen ninguna actividad más que la disminución de dichas cargas tributarias para sus socios.

Es interesante lo que nos indica el Tribunal Supremo en la sentencia del 28 de noviembre de 2003⁵⁹. Nos explica que la simulación lleva aparejada una característica muy especial: la ocultación. Se recrea la apariencia de algo con la intención de distraer, o directamente se crea algo que no existe para esconder la realidad. En cambio, en el fraude de ley, se recrea una apariencia que está en conformidad con el acto de una norma de cobertura, para que pueda pasar desapercibida la colisión con las normas que se debieran de haber usado.

Si atendemos a la doctrina encontramos a FERRARA⁶⁰ que explica cómo no es lo mismo el fraude de ley que la simulación. Explica que el negocio fraudulento es querido por las partes, las partes buscan la realización de dicho negocio fraudulento. La simulación, en cambio, es una forma para ocultar la violación del ordenamiento jurídico.

⁵⁸ GARCÍA CALVENTE, Y. y RUIZ GARIJO, M., “Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales. El loable criterio del Tribunal Supremo sobre los negocios jurídicos simulados y la prescripción del delito fiscal”, *Nueva Fiscalidad*, Nº 7, 2004, págs. 29 a 62.

⁵⁹ STS de 28 de noviembre de 2003. (RJ 2004, 91)

⁶⁰ FERRARA, F., *La simulación de los negocios...* Op. Cit. Pág. 78.

PALAO TABOADA⁶¹ indica que para distinguir estas dos figuras podremos ver cómo “en la simulación existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada; en el fraude a la ley, la realidad jurídica es abiertamente creada, y el negocio jurídico, efectivamente querido por las partes”.

Además, PALAO TABOADA⁶² explica otra de las diferencias que existen. Esta es que “entre la simulación y el fraude media una diferencia sustancial: en la simulación hay dos actos o negocios jurídicos, cada uno de los cuales se adecua a la finalidad que, realmente el uno y aparentemente el otro, persigue; en el fraude a la ley tributaria hay un único negocio jurídico en el que, sin embargo, existe una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes, discrepancia que no se encubre mediante una apariencia jurídica”.

LÓPEZ DEL MOLINO⁶³ explica cómo en la simulación habrá dos negocios: el simulado y el que encubre la simulación. En cambio, en el fraude de ley, existe un solo negocio, donde existe la diferencia entre el hecho imponible realizado y la forma de declarar el mismo.

Pese a que se intenta diferenciar estas dos figuras, la práctica demuestra en ciertas ocasiones que no es así. Además, la legislación no lo pone sencillo. Con la última reforma de la Ley General Tributaria se ha añadido una sanción en casos de conflictos de aplicación de la norma tributaria, esto es en caso de fraude de ley. Con dicha sanción lo único que se consigue es que se difumine, aún más, los pocos caracteres de diferenciación entre estas dos figuras.

Es interesante señalar que, conocido por la práctica, la Inspección Tributaria, a la hora de calificar ciertas actuaciones que no estaban suficientemente claras sobre si había un caso de simulación o uno de fraude de ley, dicha Inspección acudía a calificarlo como simulación pues permitía imponer sanción, cosa que si se declaraba como conflicto en la aplicación de la norma no podía ser.

⁶¹ PALAO TABOADA, C.: “El fraude a la ley en Derecho Tributario”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 1996, pág. 670.

⁶² PALAO TABOADA, C.: “El fraude a la ley...” Op. Cit. Pág. 685.

⁶³ LÓPEZ MOLINO, A.: “Los negocios en fraude de ley tributario, los negocios simulados y los negocios indirectos” en *Crónica Tributaria*, N° 85, 1998, pág. 166.

Con la nueva reforma, pese a que se difumine la diferencia entre las dos figuras que analizamos conjuntamente ahora, se ha conseguido que la Inspección, en ciertas situaciones, califique como lo que no es a ciertos negocios con la simple intención de conseguir una sanción que la calificación como conflicto en la aplicación de norma tributaria o fraude de ley no permitía.

3.4 Economía de Opción

3.4.1 Introducción

Después de atender a la figura de la simulación y del fraude de ley nos encontramos con una figura que sí es lícita. A modo de introducción podemos decir que la economía de opción es la forma legal de ahorro tributario dada por la ley. Si seguimos a MARTIN QUERALT⁶⁴ podemos observar cómo, en su manual, explica que “la economía de opción es lícita siempre que no entrañe un abuso de las formas jurídicas; y siempre que no se recurra al empleo de fórmulas jurídicas atípicas en relación con los fines que pretenden conseguirse”.

Consideramos que la economía de opción, pese a ser una figura no recogida positivamente, se refleja cada vez que la ley nos ofrece dos o más vías por las que conseguir una reducción de la deuda tributaria. Eso sí, esas dos vías deberán de estar dadas por la ley sin necesidad de recurrir a interpretaciones libres de la normativa que nos den ahorros fiscales no buscados por la propia ley.

La economía de opción es, por tanto, una de las mayores representaciones del principio de autonomía de la voluntad, que se recoge en el artículo 1255 CC. Mediante esta autonomía de la voluntad dada por el Código Civil se logra que cada una de los obligados tributarios puedan conformar de una manera libre su forma de tributación logrando el mayor ahorro posible, siendo esta una opción más que loable.

Nos parece muy interesante la reflexión que realiza PALAO TABOADA⁶⁵ indicando que “el legislador utiliza la técnica de trazar una raya para separar los casos que están a salvo de cualquier imputación de fraude de ley”. En términos anglosajones se conoce como la

⁶⁴ MARTIN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho...* Op. Cit. Pág. 184.

⁶⁵ PALAO TABOADA, C.: “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley GENERAL Tributaria (II)”, en *Estudios Financieros*, 1996, pág. 9.

técnica *bright line*. Es interesante esta técnica pues marca la diferencia entre lo que el lícito y lo que no, lo que es una economía de opción y lo que es un fraude de ley. Aquí intentaremos mostrar las diferencias existentes entre estas dos figuras, aunque la tarea pueda llegar a ser ardua.

La economía de opción termina donde empieza el fraude fiscal, como diría GARCÍA NOVOA, donde empieza el engaño, la falsedad a la hora de declarar los hechos imponible realizados.

3.4.2 Concepto

La economía de opción es la posibilidad de elección por parte del contribuyente entre dos normas jurídicas que son igualmente aplicables y que devienen en dos formas correctas de creación de la deuda tributaria⁶⁶. Siguiendo este argumento, el Tribunal Constitucional en el año 2000, en sentencia de 17 de febrero⁶⁷, indicaba que esta figura implica una serie de alternativas completamente validas con el fin de realizar el hecho imponible.

La economía de opción se encuentra fundada en el principio de autonomía de voluntad. El artículo 1255 CC⁶⁸ recoge la libertad de contratación. Así, gracias a esta autonomía, se puede producir un ahorro de tributos para el obligado tributario. Pese a que sea el Código Civil el que dé fundamento a esta figura, en la ley tributaria no se recoge. Es una creación meramente doctrinal.

De esto se desprende el motivo por el que no tenemos un apartado sobre los antecedentes de esta figura. La figura viene fundamentada por el artículo indicado y por el propio preámbulo de la LGT, en el que se explica que cabrá siempre la interpretación de las normas, con plena libertad de actuación de los obligados tributarios y los propios interesados en las decisiones atendiendo a las consecuencias tributarias que de ellas deriven. Es decir, la ley no capta en ningún momento la posibilidad de que, siguiendo la normativa tributaria como está, sin añadirle artificios ni calificaciones que no procedan, se realice un cierto hecho imponible y se atienda por vía de alguna de las normas que la

⁶⁶ PONT CLEMENTE, J. F.: *La simulación en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid 2006. Pág. 144.

⁶⁷ STC 46/2000 de 17 de febrero. (RJ 2000, 46). Esta sentencia dice textualmente así: “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente validas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras.”

⁶⁸ El artículo dice así: “Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público.”

propia legislación otorga, permitiendo interpretaras de la manera más beneficiosa para el contribuyente.

Fue LARRAZ el primero en acuñar este término. Con este término de economía de opción ya introducía la primera diferencia con el fraude de ley: aquí no se atenta contra el espíritu de la ley. Pese a ello, indica que sí hay cuestiones en común, un ejemplo sería “la concordancia entre lo formalizado y la realidad”⁶⁹

FALCÓN Y TELLA⁷⁰ indica que mediante el fraude de ley se gravan economías de opción. A nuestro juicio, y siguiendo a PALAO TABOADA, no es lo mismo no realizar el hecho imponible acorde con la norma que se debía de usar y no se usó con realizar dicho hecho imponible pero tributar por la vía más óptima para el obligado tributario de turno.

No cabe duda de que detrás de la economía de opción puede existir un fraude de ley pero debemos de representar la diferencia en que la economía de opción es legal y el fraude de ley no.

Dado que la figura de la economía de opción ha sido una creación doctrinal, la Jurisprudencia no ha dudado en entrar a analizar esta figura. Así, el Tribunal Constitucional dio una definición de economía de opción en su sentencia del 17 de febrero de 2000⁷¹ por el que explicaba que “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras”, era lo que otorgaba la economía de opción.

Más tarde, el Tribunal Supremo se expresó sobre esta figura en la sentencia de 15 de mayo de 2002⁷² explicando que “la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde

⁶⁹ LARRAZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, págs. 61 y 62

⁷⁰ Es el título a su artículo ya citado: “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”. *Revista Técnica Tributaria*, N° 31, 1995, pág. 56.

⁷¹ STC 46/2000 de 17 de febrero del 2000. (RJ 2000/46)

⁷² STS de 15 de mayo de 2002.

la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas.”

Como observamos, ambos tribunales explican con diferentes palabras la misma situación.

De lo que indica la jurisprudencia podemos extraer cómo es completamente legítimo que el contribuyente quiera disminuir su carga tributaria siempre que recurra a métodos completamente legales, que no vulneren la ley y sin caer en figuras de elusión fiscal. Se atiende, entonces, a razones de conveniencia económica, se busca pagar menos.

El mejor ejemplo del fin de la economía de opción (pagar menos) nos lo da ROSEMBUJ⁷³ en el que cuenta el caso de unos hoteles de cinco estrellas de Barcelona que decidieron disminuir su categoría oficial de estrellas sin alterar las condiciones y servicios que ofrecían. Con esta reducción lograban que la presión fiscal disminuyera ostensiblemente. Esta es la mejor forma de enseñar cómo es la economía de opción.

3.4.3 Economía de Opción y Fraude de Ley

La economía de opción es una figura complicada y no exenta de dudas sobre su relación con el fraude de ley.

La distinción entre estas dos figuras nunca ha sido clara y siempre ha generado debate.

Esta distinción está muy bien marcada por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en su sala de lo Contencioso-Administrativo en la que por la sentencia del 16 de abril de 2001⁷⁴ indica que en la Ley General Tributaria cuando se habla de la elusión del pago de un tributo, la elusión será ilícita, siendo contraria al Derecho. La elusión del pago de tributos no es, en ningún caso, el ahorro lícito de impuestos siempre que la ley lo haya así querido.

Así, el Tribunal de Justicia de Navarra, en repetida jurisprudencia, continúa haciendo pedagogía de la figura de la economía de opción indicando que es la opción que da libertad al obligado tributaria para que este elija su mejor vía para generar así un ahorro tributario. Así, no se escoge ninguna ley de cobertura, como se hacía en el fraude de ley, sino que se escoge la propia ley para generar ese ahorro pues es obra del legislador.

⁷³ ROSEMBUJ, T.: *La simulación y el fraude...* Op. Cit. Pág. 59.

⁷⁴ STSJ de Navarra de 16 de abril de 2001.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en su sentencia del 22 de marzo de 2005⁷⁵ ha sido claro a la hora de indicar la diferencia que hay entre la economía de opción y el fraude de ley. Expresa cómo la economía de opción es “una legítima posibilidad para obtener el deseado resultado con el menor coste fiscal”. En cambio, el fraude de ley es ir contra la finalidad última de ley.

No es una cuestión poco conocida la importancia que da la existencia de un expediente de investigación en el caso de un fraude de ley donde se da la posibilidad de explicar de cómo se ha realizado dicha operación mediante la oportunidad de defensa que se le da al administrado.

Con este expediente abierto en caso de sanción se consigue que la Administración no declare un caso de fraude de ley (o más actualmente: conflicto en la aplicación de la norma tributaria) cuando lo que existe es una economía de opción permitida por la legislación aplicada a tal efecto.

Sí es una cuestión importante, como indica LARRAZ⁷⁶, el espíritu con el que se acude a estas figuras. No es lo mismo acudir con un espíritu de contravenir lo que dice la ley, de manera que se consigue un fin que la misma no recoge; a venir con un espíritu conciliador por el que se busca extraer de la norma el mayor beneficio, sin que ello entrañe un abuso de las formas jurídicas.

Hay autores que han ido más allá de la diferenciación de estas dos figuras y consideran que el fraude de ley no debe de existir y que son meras formas de economía de opción. Así lo hace FALCÓN Y TELLA⁷⁷. El defiende que la existencia del expediente dentro del fraude de ley es un “mecanismo excepcional para gravar determinadas economías de opción aisladas, de un contribuyente concreto”. Es decir, no hay fraude de ley, hay una economía de opción que no es válida, de manera que se recurre al expediente para gravar así ese intento de economía de opción.

Llegados a este punto debemos indicar que no comulgamos con las indicaciones de este autor. Consideramos que son dos figuras diferentes, puede que sean cercanas, puede que sean complicadas de diferencia, pero son dos figuras diferentes entre sí aunque pueden

⁷⁵ STS de 22 de marzo de 2005.

⁷⁶ LARRAZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho...* Op. Cit. Pág. 60.

⁷⁷ FALCÓN Y TELLA, R.: “El fraude a la ley tributaria...” Op. Cit. Pág. 60.

llegar a representar una realidad parecida. Recalcamos, la economía de opción es la versión legal, que no viola el espíritu de la ley, mientras que el fraude de ley es la calificación de una operación como lo que no es para obtener un rédito que viola el espíritu de la ley.

3.4.4 Economía de Opción y Simulación

Estas dos figuras sí son más sencillas de diferenciar puesto que la primera es el ahorro fiscal mediante vías completamente legales y la simulación es la creación de una realidad inexistente para lograr así un resultado contrario a la ley.

Esta explicación la realiza de una manera muy acertada MESONERO ROMANOS⁷⁸ que explica que “en la simulación [...] los negocios jurídicos se retuercen con el fin de eludir la aplicación de la ley sobre el resultado que se pretende encubrir Aquellos, al igual que en el caso de la economía de opción, pueden ser perfectamente legales, en la simulación pueden no serlo, pero en tanto en cuanto su finalidad es el fraude parece evidente que adolecen de vicio en la causa porque o ésta no existe, o es falsa”.

Con estas explicaciones somos conscientes de que la diferencia básica entre estas dos figuras será la causa del negocio.

El mayor problema que podemos encontrar de diferenciación entre estas dos figuras se encuentra en que surja una suerte de economía de opción dada de un negocio simulado, pero no dejará de ser toda una amplia simulación llegando a que, dado ese negocio anteriormente simulado, se dé al obligado tributario la opción de tributar de dos maneras que son válidas.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en una resolución del 28 de febrero de 1996, explica cómo no cabrá una simulación cuando en ninguno de los negocios jurídicos nada se esconda o falsee. Si cada uno de estos negocios jurídicos tiene un sentido entre todos, y produce los efectos que deben producir, entonces podremos estar ante una economía de opción.

⁷⁸ MESONERO ROMANOS, J.: “El fraude de ley en la Ley General Tributaria”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid 1969, pág. 58.

Es interesante cómo de esta resolución podemos extraer la importancia del sentido y pertinencia de cada uno de los negocios o actos jurídicos que realicemos. Esto es así debido a que es necesario que cada uno de los hechos realizados tenga un sentido pues así será cómo podremos demostrar que sí hay una economía de opción y que no existen otras figuras de elusión.

4. LA PLANIFICACIÓN FISCAL. NUEVOS RETOS

4.1 Introducción

La planificación fiscal es una cuestión más internacional que nacional de manera que la legislación nacional de cada país no puede actuar con plena eficacia en situaciones que violen la norma o se acerquen a la violación de la misma. De ahí que se trate esta práctica mediante Organizaciones Internacionales. Por ejemplo, la Unión Europea (UE) o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E).

Dado el cariz internacional que posee deberemos usar en ciertas ocasiones el idioma que prima hoy día, el inglés. Mediante este idioma explicaremos la definición de lo que es la planificación fiscal, dada por el International Bureau of Fiscal Documentation (I.B.F.D.): *“tax planning is the arrangement of a person’s business and/or private affairs in such a way that the lowest possible tax need to be paid”*.⁷⁹

La planificación fiscal internacional es importante ya que hay “supuestos en los que, como consecuencia de la globalización de la economía mundial, los competidores de cualquier compañía pueden estar situados en otros Estados cuyas jurisdicciones dispensan un trato más favorable al beneficio empresarial”⁸⁰. De esta manera, nos encontramos ante una figura tributaria internacional que excede las previsiones de las propias normas nacionales obligando a estos Estados a ser más vigilantes respecto a las operaciones tributarias que se declaran.

La vigilancia en la planificación fiscal es básica pues hay tres tipos. Tres formas de planificación fiscal con unas consecuencias diferentes y que afectan al administrado de una forma diferente.

Por un lado, como observaremos después, tenemos la planificación fiscal legítima. Aquellas operaciones de ingeniería fiscal, siendo un término análogo a la planificación fiscal, que son completamente legales. Son operaciones u operaciones concatenadas que producen una disminución en la deuda tributaria. Aquí la Administración no podrá

⁷⁹ IBDF: “Planificación fiscal es la organización de los negocios de una persona y/o asuntos privados de forma que ella necesitará sólo pagar el mínimo de impuestos dentro de los que debería pagar” (traducción nuestra). *International tax glossary*, 3º. Ed, Ámsterdam, 1996, pág. 203.

⁸⁰ Por BOOTELLO MACHÍN, V. y PALACIOS, J. dentro del *Fiscalidad Internacional*, Ediciones CEF, Madrid y otros, 2010, página 1456.

expresar opinión contraria a estas operaciones pues son completamente legales e, incluso, queridas por la ley.

Por otro lado, tenemos una planificación fiscal ilegítima. Será aquella planificación que sí viola las normas, que si actúa contra ellas vulnerándolas. Esta será la planificación fiscal que la Administración sancionará y recalificará pues no se dirigen en el sentido que la norma marca.

Habrán, además, una tercera categoría. Es la conocida como planificación fiscal agresiva. El adjetivo “agresiva” es un añadido por los Estados Unidos para señalar que esta planificación fiscal, que podría ser legal, tiene un carácter especial por el que dicha ingeniería puede ir contra la finalidad de la norma, pues tiene ciertas estructuras que pueden llegar a vulnerarla, de ahí que se añada este adjetivo⁸¹.

En definitiva, son tres formas de planificación fiscal, tres formas de búsqueda de una tributación más económica para el obligado tributario. La cuestión aquí residirá en si son legales dichas prácticas o no.

4.2 Planificación Fiscal Legítima

La definición más correcta de la planificación fiscal legítima sería la de “un proceso, construido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla”⁸².

La planificación fiscal legítima está muy relacionada con la economía de opción, aunque en ciertas ocasiones el sustrato de esta forma de planificación son las diferentes economías de opción.

Esta, entonces no consiste, como puede parecer a través del término “planificación fiscal”, en construir métodos de elusión fiscal. Al contrario, son métodos de pago tributario pero buscando la vía más accesible para la consecución de un fin muy loable: la reducción

⁸¹ CALDERÓN CARRERO J.M.: “Una aproximación al concepto de “planificación fiscal agresiva”” *Revistas Contabilidad y Tributación*, N°338. CEF, enero, Madrid 2016, página 50.

⁸² RIVAS CORONADO, N. y VERGARA HERNÁNDEZ, S. *La Planificación Tributaria. Conceptos, teoría y factores a considerar*. Ed. Magril Limitada, Santiago de Chile, 2000. Pág. 9.

legal de la deuda tributaria. Es normal que, sobre todo grandes patrimonios y grandes contribuyentes, busquen vías para reducir sus deudas tributarias. Así, recurren a estrategias de planificación fiscal.

Debemos recordar que la economía de opción refleja la idea de que el obligado tributario, llegado el caso, pudiera elegir entre tributar por diferentes vías. Este obligado será libre para elegir la vía que prefiera: la que más cómoda le sea, la que menores trámites le produzca o la que menor carga tributaria le produzca. Siempre serán opciones válidas y queridas por el ordenamiento jurídico⁸³.

GARCIA NOVOA⁸⁴ indica que “si las economías de opción no pueden gravarse, pues derivan de la “evitación” del hecho imponible, parece que los ordenamientos tributarios pueden arrogarse la legitimidad de habilitar potestades que permiten excepcionalmente exigir el gravamen sobre comportamientos que pueden desbordar el marco estricto de esas economías de opción”. Con esto, GARCÍA NOVOA nos explica que a esta planificación fiscal legítima se le ponen ciertos cotos. Son líneas que no hay que traspasar pues se vulnera el ordenamiento jurídico.

Es importante la consideración del término lícito que tengamos dentro de la planificación fiscal. Para nosotros, como ya hemos referenciado en anteriores apartados, será lícito aquello que no vulnera el espíritu de la ley pues, al fin y al cabo, este espíritu es el valor más representativo de esta y por el que se regirá la interpretación de la misma.

La cuestión aquí es que de ese uso de las economías de opción y las diferentes estrategias de elusión fiscal se llegue a momentos en los cuales los obligados tributarios se vean en posesión de una libertad de tributación aplicando operaciones que ya no son legítimas, son ilegítimas.

El problema comienza en la situación en la que tenemos que diferenciar entre una planificación fiscal legítima y una ilegítima. Por desgracia, esta no suele ser una diferenciación entre “A” o “B” si no que caben entre ellas una serie de matices que es lo que produce la planificación fiscal agresiva, aquella forma de planificación que, si bien puede ser legítima, en ciertos momentos deja de ser por tener bajo ella prácticas ilegales.

⁸³ STS del 17 de febrero de 2000

⁸⁴ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 2009.

4.3 Planificación Fiscal Ilegítima

La planificación fiscal ilegítima representa, en la opinión general, lo que conocemos como la “ingeniería fiscal”. Consideramos que es un error considerar *grosso modo* cualquier tiempo de planificación fiscal. Sin duda, es un hecho que a día de hoy muchas de las formas de planificación fiscal sí son ilegítimas, como por ejemplo el caso nombrado como “LuxLeaks”⁸⁵ o, más actualmente, los conocidos como “papeles de Panamá”⁸⁶ del despacho de abogados Mossak Fonseca que ayudaban a realizar diversas prácticas de elusión fiscal mediante técnicas de planificación fiscal.

Aquí podemos hablar de planificación fiscal ilegítima o, incluso, ilícita. En ambos casos es completamente correcto pues, a fin de cuentas, la planificación fiscal ilegítima explica cómo a veces se va contra el espíritu de las normas tributaria en técnicas de planificación fiscal. ALMUDÍ CID y SERRANO ANTÓN⁸⁷ además explican que no hay consenso en los adjetivos dados para la explicación de esta forma de planificación. Por ello, ellos usan también los términos “indebido”, “abuso” o “elusión”. Son todos correctos a nuestro entender pues no dejan de ser formas de planificación fiscal, estructuras para conseguir una tributación menor, pero de una manera ilegítima.

Podemos decir que de una planificación fiscal ilegítima, usando medios que no son legítimos para el fin que se propone, se extraigan resultados ilícitos. Esto es así debido a que del uso de esos medios que no proceden las únicas ganancias que se obtienen van contra la propia ley, violan la ley. Es decir, nos estamos refiriendo a que, sin olvidar que caben otro tipo de prácticas como la simulación, se producen normalmente situaciones de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, situaciones de fraude de ley. Se olvida el fin que busca la ley para buscarle otro diferente y que no es el que busca.

No debemos olvidar en ningún momento que será mediante las medidas de planificación fiscal ilegítimas cuando se produzcan las conductas que sanciona el Derecho Penal al

⁸⁵ Más información de uno de los medios españoles que los publicaron en exclusiva: <http://www.elconfidencial.com/tags/temas/los-papeles-de-luxemburgo-13002/>. Visitado el 31/05/2016.

⁸⁶ Más información en uno de los medios españoles que los publicaron en exclusiva: <http://www.lasexta.com/noticias/papeles-panama/>. Visitado el 31/05/2016

⁸⁷ ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F.: “Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional” en *Manual de Fiscalidad Internacional*, I.E.F., Madrid 2004, pág. 559.

pasar el umbral de los 120.000 euros⁸⁸. Antes del umbral marcado será únicamente una sanción administrativa.

Es obvio, pero debemos apuntarlo, que los pequeños patrimonios no disfrutarán de estas técnicas de planificación fiscal ilegítima pues no merece la pena. Sí acudirán a estas formas de planificación fiscal aquellos entramados corruptos o, simplemente, delictivos para así no solo evadir la responsabilidad por la producción de ese patrimonio⁸⁹ (que podría estar en duda), sino también de la responsabilidad tributaria por la posesión de ese patrimonio.

Por último, consideramos importante aquí hacer una pequeña referencia a los Convenios para evitar la doble imposición. Esto es que por una misma operación internacional se sujete a varios impuestos de diferentes ordenamientos, encareciendo la operación y obstruyendo el tráfico internacional. Con estos Convenios se evitan problemas de tráfico y se favorece el comercio entre los Estados. Estos Convenios son tratados bilaterales o multilaterales según los Estados partes del Convenio con el objetivo de evitar esa doble imposición y con el objetivo, siendo el que ahora más nos interesa, de luchar contra la evasión fiscal internacional, es decir, luchar contra esa planificación fiscal internacional ilegítima.

Estos Convenios siguen unos modelos de diferentes Organizaciones Internacionales como la O.C.D.E. o la O.N.U. (Organización de las Naciones Unidas). La cuestión es que estos Convenios no los firman todos los países de manera que estas operaciones siguen doblemente gravadas, pero hay ciertos Estados que siguen recibiendo esa inversión pese a la inexistencia del Convenio, ¿por qué? Por ser países que tienen una tributación baja y un secretismo hermético que permite que se actúe allí con ese patrimonio sin que nadie haga preguntas. Esto es lo que conocemos como paraísos o refugios fiscales que dentro de la planificación fiscal agresiva trataremos.

⁸⁸ De acuerdo al Código Penal español en su artículo 305.

⁸⁹ Decía BALZAC, H. en *La Comedia Humana* que: “Detrás de cada gran fortuna hay un crimen”. Entendiendo siempre crimen como delito.

4.4 Planificación Fiscal Agresiva

La planificación fiscal agresiva se caracteriza por su problemática ética y legal. Esta actividad consiste en acercarse a los límites legales impuestos para pagar el mínimo de tributos a la Hacienda Pública de turno.

La planificación fiscal agresiva es una zona gris,⁹⁰ es una práctica tan indeterminada y complicada que no debe confundirse con la planificación fiscal ilegítima pues no reside sobre un esquema de tributación ilegal. La planificación fiscal agresiva pivota sobre la interpretación de las normas tributarias con el fin de extraer su mayor partido y puede que recurra a esquemas que, en parte, puedan ser ilegales, pero eso no tiene por qué ser así. Si confundiéramos estos dos términos estaríamos dañando la presunción de inocencia establecida en cualquier Estado de Derecho, además de prejuzgar los esquemas fiscales que usan los obligados fiscales por el mero hecho de ser áridos.⁹¹

CALDERÓN CARRERO explica que en su opinión este término de planificación fiscal agresiva “no constituye un nuevo “concepto legal” diseñado para prevenir prácticas fiscales abusivas, ni puede ser empleado como una categoría equivalente o sinónima a la de elusión fiscal ilegítima”. Consideramos que aquí acierta de pleno el autor.

Otra definición de lo que es la planificación fiscal agresiva lo da la Comisión Europea⁹². Esta Comisión considera que la planificación fiscal agresiva, como término amplio que es, aplica una serie de ventajas fiscales, una serie de economías de opción dadas a través de operaciones o negocios mediante esquemas complicados sobre un contenido económico ligero y que en ciertos momentos no se aplica con la propia normativa tributaria aplicado. De esta manera se consigue una no tributación o el uso de Estados con

⁹⁰ Como la que se hace en el artículo de CALDERÓN CARRERO J.M.: “Una aproximación al concepto de “planificación... Op. Cit. Pág. 51. El autor recurre a la ATO (Australian Taxation Office) que da el nombre de *agressive tax planning* cuando se refiere a estas operaciones. Como indica el autor, la OCDE también hace referencia a esta “planificación fiscal agresiva” refiriéndose a estas. Hay que decir, además, que a veces, el propio autor en este texto se desdice y anuncia que la planificación fiscal agresiva va contra la ley, otras veces indica que hay zona gris. Qué mejor ejemplo que este para poder observar la aridez de este tipo de planificación fiscal.

⁹¹ CALDERÓN CARRERO J.M.: “Una aproximación al concepto de “planificación... Op. Cit. Pág. 46. Explica que considerar como ilegales estas operaciones complicadas podrían atacar el “*strategic tax behaviour* de los grandes contribuyentes”. El autor se refiere a FREEDMAN, J.: *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford University for Business Taxation, 2008, págs. 197 y ss., que indica que sería alejarse de lo que se considera como “buenas prácticas fiscales dentro de una buena gobernanza corporativa.

⁹² Lo explica en la Recomendación de la Comisión Europea sobre Planificación Fiscal Agresiva de 6 de diciembre de 2012.

una laxa legislación tributaria⁹³. Consideramos que la Comisión Europea no se equivoca al completo con estas afirmaciones. Es verdad que por un cierto momento sí que podría parecer que considera que la planificación fiscal agresiva es lo mismo que la planificación fiscal ilegal, pero no se equivoca al decir que sí podría entrañar tal riesgo de que exista detrás de esa planificación fiscal agresiva un riesgo de elusión que esa “zona gris” a la que nos referimos tanto, en verdad sea una operación de elusión fiscal.

De esta manera, observamos como la O.C.D.E. tiene una postura más abierta hacia la presunción de inocencia, con un término algo más estricto, de manera que no incluye los montajes artificiales y las realidades económicas inexistentes o de difícil justificación a las que sí hace referencia la Comisión Europea.

Gracias al asesoramiento de grandes despachos de abogados concededores de diversos ordenamientos legislativos se establecen una serie de operaciones para que así la empresa multinacional de turno logre tributar lo mínimo posible mediante estas prácticas. ¿Qué instrumentos usarán para realizar esta planificación fiscal agresiva? Normalmente se recurren a territorios u operaciones de baja tributación, estos son los conocidos como “refugios fiscales”. También son llamados *tax shelters*. Se puede diferenciar en tres grupos⁹⁴:

- Refugios fiscales legítimos, *legitimate tax shelters*, por los cuales los contribuyentes dadas las condiciones de tributación acuden allí para tributar libremente. Por ejemplo, una empresa que pese a obtener beneficios aquí decide que tributen todos juntos en Francia. La empresa ha sido libre para mover allí los beneficios obtenidos.
- Los refugios fiscales abusivos, *abusive tax shelters*, por los cuales ya se usa fraudulentamente la norma para así minorar la deuda tributaria de una manera inaceptable. Estos serían los casos de fraude de ley o simulación internacional para evadir impuestos. Estos podrían ser los Estados conocidos como “paraísos

⁹³ Expresamente, la Comisión Europea, en la Recomendación arriba referida, explica que “es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica”

⁹⁴ CALDERÓN CARRERO J.M.: “Una aproximación al concepto de “planificación... Op. Cit. Pág. 51.

fiscales”, aunque también pueden verse incorporados estos en la siguiente categoría.

- La zona gris de los refugios fiscales, *grey area tax shelters*, siendo la zona en la que hay una serie de operaciones que bordean la legitimidad y la ilegitimidad de dichas operaciones. Esto es así, pues aprovechando esas ventajas fiscales que otorga la norma, produce unos beneficios que van contra la esencia de la ley⁹⁵. Esta es la zona gris a la que nos referimos a la hora de hablar de la planificación fiscal agresiva.

Este término deberá de ser usado para señalar que se ha creado una operación, que puede ser legítima a través de interpretaciones o esquemas que pueden llegar a ser abusivos o artificiales según el uso que se les dé⁹⁶.

Dado que estos refugios fiscales bordean la legalidad o no, según la óptica que usemos para atender a los mismos, es interesante observar ciertos datos, a modo de curiosidad.

En 2010, Barbados, Bermudas y las británicas islas Vírgenes (siendo estos tres territorios refugios fiscales en los que caben prácticas completamente legales como ilegales) recibieron conjuntamente más inversión extranjera directa que Alemania, un 5,11 % frente a un 4,2 % del total de la inversión extranjera mundial. A su vez, en el mismo año, las islas Vírgenes fueron el segundo mayor inversor en China, un 14 %, después de Hong Kong (un 45 %) y adelantando a Estados Unidos que invirtió en el país oriental un 4 %.⁹⁷

La Comisión Europea como órgano más cercano y que más puede afectar a la legislación propia de nuestro Estado anima a luchar contra la planificación fiscal agresiva mediante esta recomendación. Anima a los estados a crear cláusulas de sujeción impositivas para que no se realicen ciertas operaciones de huida hacia terrenos con una “cultura tributaria distinta”⁹⁸ a la española, luchando así contra los paraísos fiscales. Además, anima al establecimiento en la legislación propia de cada estado una cláusula antiabuso general y

⁹⁵ KORB, D. L: *Shelters, schemes, and abusive transactions: Why today's thoughtful US. Tax advisor should tell their clients to “just say no”*, Cambridge University, 2005, pág. 3

⁹⁶ GONZALEZ DE FRUTOS. U.: “La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos”, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, nº 19, 2006, pág.12.

⁹⁷ Datos extraídos a través del artículo de LÓPEZ GARRIDO, D.: “La industria de la evasión: las piezas del complot”, en *Ahora*, semana del 15 al 21 de abril, Madrid, 2016.

⁹⁸ Expresión del Ministro de Justicia del Gobierno de España al referirse a Panamá y explicar el motivo por el que éste país no se considera un paraíso fiscal según las listas oficiales.

común. Además de modelos de cooperación⁹⁹, como los que posee la O.C.D.E., consistentes en una colaboración entre la Administración, el contribuyente y los intermediarios fiscales para lograr una correcta aplicación del sistema tributario.

Finalizamos remarcando la necesidad de prestar total atención a este tipo de planificación fiscal pues podremos observar obras de ingeniería gigantescas completamente legales y con gran interés jurídico; como podremos ver diferentes planificaciones que son fraudes de ley continuos. Es más, podremos observar ambos tipos de planificaciones usando una misma normativa.

⁹⁹ Por ejemplo, el que recibe el nombre de *Corporate income taxation in the european Union (SWD (2015) 121 FINAL)*, de la Comisión Europea.

5. CONCLUSIONES

Para concluir nuestro trabajo, a continuación, vamos a sintetizar alguna de las ideas más relevantes a las que hemos llegado fruto del análisis legislativo, jurisprudencias y doctrinal realizado:

1. El ordenamiento jurídico tributario necesita una cláusula general anti-elusión o anti-abuso. Esto es así puesto que, ante todo, el sistema tributario necesita una norma amplia que pueda proteger todos los intereses de una manera eficaz y simple. Esto se consigue mediante esta cláusula de manera que se respete y se haga respetar el sentido querido y buscado por el legislador a la hora de la redacción de la norma tributaria.
2. El cambio de denominación sufrido mediante la reforma del fraude de ley, en 2003, pasando el ahora conocido como conflicto en la aplicación de la norma tributaria está representado por la expresión “un cambio para que nada cambie”. Hemos pasado de una expresión concreta como fraude de ley, cercana a lo indicado en el Derecho Civil, a una figura que representa el conflicto en la aplicación de las normas tributarias. Igualmente, consideramos que el cambio puede favorecer el reconocimiento y comprensión de esta figura para los legos en Derecho.
3. La última reforma de la LGT en 2015 ha supuesto como novedad la exigencia de una sanción, además de la aplicación de la norma eludida y los intereses de demora, en los supuestos de fraude de ley. Consideramos, no obstante, que esta sanción no está lo suficientemente regulada como para traer el éxito que debería en estos casos de conflicto en la aplicación de norma tributaria. Así las cosas, quizás la imposición de una sanción mal regulada a una norma considerada de cierre del sistema podría ser un error por parte del legislador. Pese a todo, deberemos esperar a ver cómo se lleva a cabo la aplicación de esta nueva sanción.
4. El delito fiscal de la defraudación tributaria es la respuesta penal que da el ordenamiento en caso de una situación de defraudación de más de 120.000 euros. La cuestión más interesante aquí es la existencia de una excusa absolutoria por la

que se borran las consecuencias penales en caso de regulación previa a la notificación de la existencia de una investigación por parte de la Inspección. Si esto lo unimos a diversos procesos extra de regulación para el afloramiento del dinero ocultado, conseguimos que quede afectado el deber general de contribuir y el principio de igualdad, disminuyéndole la propia administración la cuota tributaria a pagar por haber tenido a bien el aflorar dinero antes oculto.

5. La simulación representa una de las figuras más representativas de las diversas técnicas de elusión aquí tratadas. Representa la deformación de la realidad, siendo una constante en los diversos casos mediáticos conocidos hoy día. Esta figura de la simulación consideramos que se encuentra bien regulada, no debiendo de ser una figura que acabe absorbiendo al fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria. No debemos olvidar que no es lo mismo deformar la realidad que calificar de otra manera lo que no es. De ahí que sea necesaria la existencia de estas dos figuras.
6. Quizás la economía de opción no sea igual de conocida que practicada por la generalidad de los obligados tributarios. Pese a ello, representa el paradigma de la libertad en materia fiscal. Gracias a esta figura podemos escapar de esquemas férreos y plenamente objetivos, en ciertas situaciones se convierte en métodos complicados de seguir para lograr una tributación adecuada. Con estas economías de opción logramos que el obligado tributario lo sea sin buscar caminos diferentes al suponerle cuotas tributarias más baratas pese a controles más exhaustivos.
7. La planificación fiscal es una figura que hoy día da mucho que hablar. Representa una actuación que pese a ser lícita en ciertas situaciones hace que el receptor de la información sobre cierta operación de ingeniería fiscal quede perplejo al descubrir que cierta operación es una concatenación de economías de opción. Quizás debamos atender de manera más cercana las vías a las que se acogen las diferentes personas, jurídicas en su mayoría, para disminuir su cuota tributaria. Es posible que lo hagan de una manera lícita, pero siempre cabe la posibilidad de que no sea así.
8. La planificación fiscal ilegítima es una cuestión que cuanto mayor sea la globalización más será practicada. Es un hecho que los entramados de ingeniería

fiscal completamente ilícitos son complicados de seguir, pero es mucho más complicado descubrirlos ante la pasividad de las Autoridades. Es incluso más complicada, y más injusta, la situación en la que las Autoridades no tienen medios para perseguir de forma efectiva esta planificación ilegítima y recuperar los fondos perdidos.

Son estas las conclusiones que, de una manera somera, se pueden extraer de la labor investigadora. Observamos cómo hay ciertas deficiencias en el ordenamiento jurídico tributario. Deficiencias que en ciertas situaciones sí pueden ser perdonables por el tamaño de este ordenamiento, pero en ciertas ocasiones el legislador en vez de atajar la brecha ante la elusión fiscal consigue hacerla más grande y en ciertas situaciones se olvida del deber general de todos a contribuir a los gastos del Estado pues de una manera u otra estos revierten en nosotros mismos.

6. BIBLIOGRAFÍA

ALMUDÍ CID, J. y SERRANO ANTÓN, F.: “Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional” en *Manual de Fiscalidad Internacional*, I.E.F., Madrid 2004.

AYALA GÓMEZ, I. “Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defraudación tributaria” *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública: mesas redondas derecho y economía*, Centro de Estudios Ramón Areces (CERA), Madrid, 2007.

BOOTELLO MACHÍN, V. y PALACIOS, J. *Fiscalidad Internacional*, Ediciones CEF, Madrid y otros, 2010.

BURLADA ECHEVENTE, J.L. “El fraude de ley en Derecho Tributario” *Revista Quincena Fiscal* Nº7-8, 2006.

CALDERÓN CARRERO J.M.: “Una aproximación al concepto de “planificación fiscal agresiva”” *Revista de Contabilidad y Tributación*, Nº 338. CEF, enero, Madrid 2016.

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte General*, Thomson-Civitas, Madrid, 2005.

CARCABA FERNÁNDEZ, M.: *La simulación en los negocios jurídicos*. Librería Bosch, Barcelona, 1986.

DE CASTRO y BRAVO, F. *Derecho Civil de España*, Civitas, Madrid, 1984.

– *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985.

DE GANDARILLA MARTOS, S. “Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo”, *Crónica Tributaria*, Nº 128, 2008.

ESCRIBANO LÓPEZ, F. “La nueva LGT: Cuestiones Polémicas”. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*. Nº 272, 2005.

→ “Sobre el proyecto de modificación parcial de la LGT”,
Revista Española de Derecho Financiero, Nº 166, 2015.

FALCÓN Y TELLA, R. “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”. *Revista Técnica Tributaria*, Nº 31, 1995.

FERRARA, F., *La simulación de los negocios jurídicos*, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1960.

FERREIRO LAPATZA, J. J. “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *Quincena Fiscal*, Nº 8, 2001.

GARCÍA CALVENTE, Y. y RUIZ GARIJO, M., “Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales. El loable criterio del Tribunal Supremo sobre los negocios jurídicos simulados y la prescripción del delito fiscal”, *Nueva Fiscalidad*, Nº 7, 2004.

GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

GONZALEZ DE FRUTOS. U.: “La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos”, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, nº 19, 2006.

HUESCA BOADILLA, R. (coordinador), *Procedimientos Tributarios. Normas comunes gestión e inspección. Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia. (Tomo I)*. La Ley, Madrid, 2007.

IBDF. *International tax glossary*, 3º. Ed, Ámsterdam, 1996.

KORB, D. L.: *Shelters, schemes, and abusive transactions: Why today’s thoughtful US. Tax advisor should tell their clients to “just say no”*, Cambridge University, 2005.

LARRAZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952.

LÓPEZ GARRIDO, D.: “La industria de la evasión: las piezas del complot”, *Ahora*, semana del 15 al 21 de abril, Madrid, 2016.

LÓPEZ MOLINO, A.: “Los negocios en fraude de ley tributario, los negocios simulados y los negocios indirectos” en *Crónica Tributaria*, Nº 85 ,1998.

LUCAS DURÁN, M. “Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo” *Revista de Contabilidad y Tributación*, Nº 397, 2016.

MARTIN QUERALT, J. y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2015.

MARTÍN-RETORTILLO BÁQUER, L. “La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria”. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 54, 1964.

MESONERO ROMANOS, J.: “El fraude de ley en la Ley General Tributaria”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Madrid 1969.

PALAO TABOADA, C. “La norma anti-elusión del poryecto de nueva Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Nº 248, 2003.

- *La Aplicación de las Normas Tributarias y la Elusión Fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009-
- “El fraude a la ley en Derecho Tributario”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 1996.
- “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley GENERAL Tributaria (II)”, en *Estudios Financieros*, Nº 155, 1996.
- “El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de la Ley de modificación de la Ley General Tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 165, 2015.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Thomson/Civitas, Madrid, 2006.

PONT CLEMENTE, J. F.: *La simulación en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid 2006.

RIVAS CORONADO, N. y VERGARA HERNÁNDEZ, S. *La Planificación Tributaria. Conceptos, teoría y factores a considerar.* Ed. Magril Limitada, Santiago de Chile, 2000.

ROSEMBUJ, T.: *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria,* Ed. Marcial Pons, Madrid, 1999.

RUIZ ALMENDRAL, V. “Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *La reforma de la ley general tributaria,* Estudios de Derecho Judicial, Madrid 2004.

→ *La Ley Tributaria a Examen,* Thomson-Aranzadi, Navarra, 2006.

RUIZ ZAPATERO, G., “Simulación negocial y delito fiscal”, *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria,* Nº 34, 2004.

SANCHEZ PEDROCHE, J.A. “La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015”, *Revista de Contabilidad y Tributación,* Nº 391, 2015.

JURISPRUDENCIA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC 37/1987, de 26 de marzo.

STC 120/2005, de 10 de mayo.

STC 120/2005, de 10 de mayo.

STC 46/2000 de 17 de febrero.

TRIBUNAL SUPREMO

STS de 28 de junio de 2006.

STS de 10 de mayo de 2005.

STS de 15 de mayo del 2002.

STS de 28 de noviembre de 2003.

STS de 15 de mayo de 2002.

STS de 22 de marzo de 2005.

STS del 17 de febrero de 2000.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

- Tribunal Económico-Administrativo Central

RTEAC de 28 de septiembre de 2000.

- Tribunal Económico-Administrativo Regional

RTEAR de La Rioja de 24 de noviembre de 1997.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

- Tribunal Superior de Justicia de Navarra

STSJ de Navarra de 16 de abril de 2001.

PÁGINAS WEB VISITADAS

Manual de Fiscalidad Básica CEF. <http://www.fiscal-impuestos.com/manual-fiscalidad-basica.html>. Visitado el 30/05/2016.

Los papeles de Luxemburgo. <http://www.elconfidencial.com/tags/temas/los-papeles-de-luxemburgo-13002/>. Visitado el 31/05/2016.

Los papeles de Panamá. <http://www.lasexta.com/noticias/papeles-panama/>. Visitado el 31/05/2016