



**VNiVERSIDAD
D SALAMANCA**

CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

Departamento. Derecho Administrativo, Financiero y Procesal.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

Curso 2020/2021

«EVASIÓN FISCAL E IMPUESTO DE SOCIEDADES».

Autor. ADRIÁN CHARRO ÁLVAREZ

Tutora. MARÍA ÁNGELES GUERVÓS MAÍLLO.

Julio, 2021.

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

Departamento: Derecho Administrativo, Financiero y Procesal

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario

**TÍTULO: «Evasión Fiscal e Impuesto de
Sociedades».**

**TITLE: “Tax Evasion and Corporation
Tax”.**

Autor: Adrián Charro Álvarez

e-mail del estudiante: adrcharro@usal.es

Tutora: María Ángeles Guervós Maíllo

RESUMEN

La evasión fiscal es, hoy en día, uno de los más graves y acuciantes problemas a los que se enfrenta una nación. Esta lacra no solo no ha sido atenuada, sino que, en algunas figuras, como en el Impuesto de Sociedades, ha visto fortalecido y reforzado su efecto expoliador. Frente a esto, no es menos cierto que el Estado es plenamente consciente de este grave atentado a sus sociedades, haciendas e intereses, siendo el Derecho Tributario la principal arma en su lucha contra esta abyección.

En este contendiente contexto surge este trabajo, donde nos dispondremos a analizar las precisiones y pormenores de la legislación tributaria en su pugna contra los comportamientos irregulares, haciendo una necesaria mención al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el indiscutible caballo de batalla de la normativa, así como su progresiva evolución hacia una protección apoyada en el autocontrol y la cooperación con otros sujetos, desde la figura del *compliance* tributario hasta la acción conjunta de los Estados de nuestro entorno.

No obstante, en este imperecedero conflicto no podremos limitarnos solo a acabar con la evasión fiscal, sino que estudiaremos como los derechos de los ciudadanos pueden ser los verdaderamente agraviados en este enfrentamiento.

PALABRAS CLAVE: Evasión; Tributario; Legalidad; *Compliance*; Impuesto de Sociedades; Cooperación.

ABSTRACT

Tax evasion is one of the most serious and pressing problems facing a nation today. Not only has this scourge not been mitigated, but, in some figures, such as Corporation Tax, its plundering effect has been strengthened and reinforced. Faced with this, it is no less true that the State is fully aware of this serious attack on its societies, estates and interests, with Tax Law being the main weapon in its fight against this abjection.

In this contentious context this paper arises, where we will have to analyze the details of the tax legislation in its fight against irregular behavior, making a necessary mention of the conflict in the application of the tax law, the indisputable workhorse of the regulations, as well as its progressive evolution towards protection based on self-control and cooperation with other subjects, from the figure of tax compliance to the joint action of the States around us.

However, in this imperishable conflict we will not be able to limit ourselves only to beat tax evasion, but we will study how the rights of citizens can be the most aggrieved in this confrontation.

KEYWORDS: Evasion; Tax; Legality; Compliance; Corporation Tax; Cooperation.

ÍNDICE

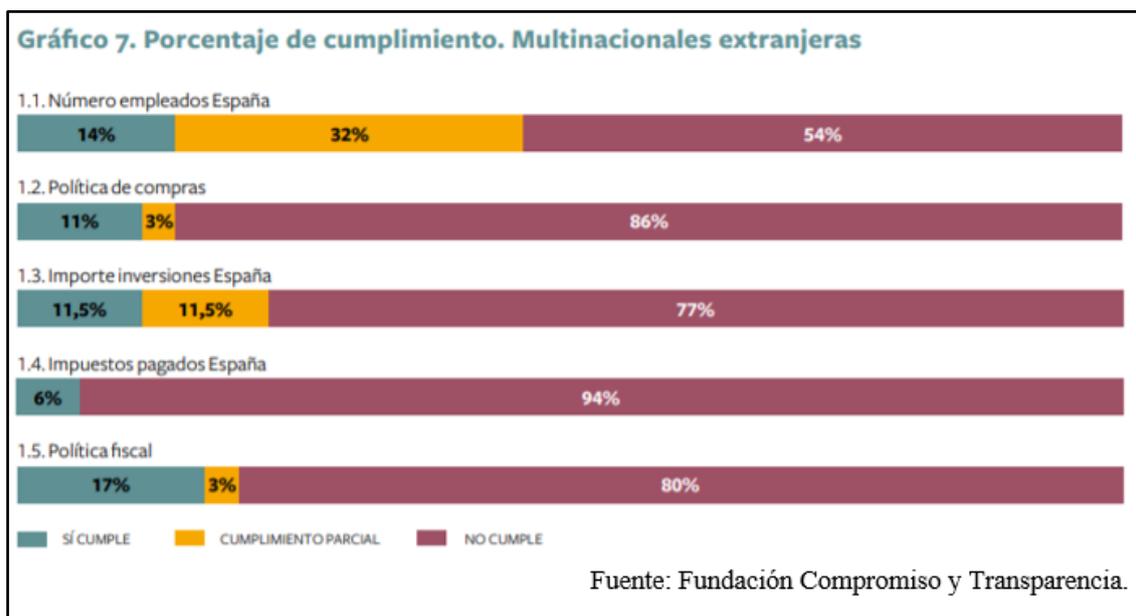
I.	INTRODUCCIÓN	1
1.	Objeto de estudio	1
2.	Concepto de «evasión fiscal»	2
3.	Estructura del trabajo	5
II.	EVASIÓN FISCAL: MANIPULACIÓN DEL I.S.	7
1.	Blanqueo de capitales	8
2.	Modificaciones estructurales de sociedades mercantiles	11
III.	MEDIDAS CONTRA LA EVASIÓN FISCAL	15
1.	Normativa antielusión	15
2.	Apreciación de conflicto en la aplicación de norma tributaria	20
3.	Otras herramientas de la Administración Tributaria contra la evasión fiscal	24
4.	Breve aproximación al Derecho Penal: el delito fiscal	27
IV.	EL FUTURO DE LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL	30
V.	CONCLUSIONES	36
VI.	BIBLIOGRAFÍA	39

EVASIÓN FISCAL E IMPUESTO DE SOCIEDADES

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Objeto de estudio

Este trabajo versará sobre la evasión fiscal en España, concretamente la defraudación producida por los obligados sometidos a tributación por el Impuesto de Sociedades. Este tema ha sido elegido por las preocupantes cifras que rodean a este fenómeno, pues la evasión fiscal representa para España una pérdida de dinero más que cuantiosa para sus arcas públicas; de hecho, según el sindicato de técnicos del Ministerio de Hacienda, GESTHA, esta práctica supone para España la pérdida equivalente al 6% del Producto Interior Bruto¹, una cifra estimada en torno a cuarenta o sesenta mil millones de euros anuales. Esta alarmante cifra se relaciona con otra no menos preocupante, proveniente de la Fundación Compromiso y Transparencia en un informe publicado en 2017: el 94% de las empresas no cumplió con sus obligaciones fiscales en España.



2

¹ [La factura del fraude fiscal en España asciende a más de 26.000 millones.](#), Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda, GESTHA, 2018. [Consultado el 15/11/2020].

² MARTÍN CAVANNA, J., y SÁNCHEZ SACRISTÁN, C. «Contribución y transparencia 2017. Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35», 2017, p. 21.

Esta cifra bien justifica que, precisamente, «la corrupción y el fraude» sean la cuarta mayor preocupación de los españoles en marzo de 2020, según los datos del Centro de Investigaciones Sociológicas (C.I.S.). Esto se complementa con otra pregunta del mismo centro, donde el 47,8% de los encuestados claman que «existe mucho fraude fiscal en España», seguido de cerca por el 42,1% que responden «existe bastante fraude fiscal en España». A estas preocupantes cifras se suman las tenaces afirmaciones del estudio publicado en noviembre de 2020 «El Estado de la Justicia Fiscal: 2020: la justicia fiscal en tiempos de la COVID-19», donde se analiza el impacto del fraude y evasión fiscal en varios países de la comunidad internacional, señalando que, anualmente, el fraude genera una pérdida en los Estados de un montante superior a 427 mil millones de euros.

Antes de continuar, conviene advertir que este estudio se centrará en la actuación de la Administración contra la evasión tributaria; esto es, el objetivo preponderante a lo largo del presente trabajo será estudiar el trascendental papel del Derecho Tributario y su labor custodio de la legalidad administrativa. Esta puntualización es de esencial interés, pues, tal y como observaremos durante su desarrollo, el Derecho Tributario sancionador se aproxima osadamente a la legislación penal, siendo ambos ordenamientos similares, pero, a la vez, radicalmente diferentes.

1.2 Concepto de «evasión fiscal»

Así pues, nos disponemos a realizar en primer lugar una aproximación conceptual a lo que es una de las mayores fugas de capital de nuestras arcas públicas, para después tratar de obtener una visión de ambos protagonistas de esta pugna: cual es la actuación de los obligados tributarios para lograr evadir la actuación tributaria, y cuál es la respuesta administrativa contra esta lacra, para finalmente aportar una serie de conclusiones extraídas tras el análisis de los apartados que en el índice se indican.

El primer punto que debemos tener en cuenta en nuestro análisis será acotar el objeto de este trabajo, pues es un término que puede inducir a error: ¿qué es evasión fiscal? Coloquialmente, e incluso parte de la jurisprudencia puede llegar a utilizar equívocamente el término «evasión» fiscal como sinónimo de «elusión» fiscal, un error derivado de su significado léxico, pues incluso en el propio diccionario de la Real Academia Española de la Lengua se aprecia este significado confluyente:

Evadir: evitar un daño o peligro.

Eludir: Evitar con astucia una dificultad u obligación.

No obstante, al tratar el tema de los ilícitos tributarios y fiscales no podemos limitarnos a este significado, sino que debemos dirigirnos a un concepto más técnico jurídicamente hablando, aportando una definición propia del ámbito tributario. En primer lugar, y pese a ser una aproximación burdamente obvia, tanto la evasión como la elusión tributaria serán ilícitos tributarios. No obstante, la diferencia radica en su origen: la evasión fiscal pesa sobre el hecho imponible, mientras que la elusión no³. Es decir, la evasión fiscal supone un atentado contra la norma tributaria, mientras que la elusión fiscal será una ocultación de un hecho imponible a la Administración, hecho que lógicamente tendrá un efecto sobre la norma tributaria, llegando a un mismo o similar resultado.

Así, podremos definir la evasión fiscal como «*conducta voluntaria y dolosa, omisiva o activa, de los obligados tributarios dirigida a la exención del cumplimiento, total o parcial, de las obligaciones tributarias*»⁴. También podremos valernos de la reflexión aportada por la abogada y doctora Marisa Carrasquer Clari en *Carta Tributaria*, donde viene a expresar que la diferencia fundamental entre ambos conceptos es que «*en la elusión fiscal “no se infringe la ley, pero se soslaya su aplicación”; en la evasión fiscal “se vulnera directamente dicha ley”*»⁵. Finalmente, y para tener un concepto de elusión ampliamente formado, interesa tener en cuenta la definición del profesor Narciso Amorós Rica: «*La elusión del tributo caracterizada por el abuso de formas jurídicas que supone una manipulación del presupuesto de hecho a fin de evitar el nacimiento de la obligación tributaria, provocando el nacimiento de otra que suponga un menor desembolso, o bien, intentando acogerse a los beneficios que le ofrece una norma de exención o bonificación*»⁶.

Ahora bien, antes de avanzar en este estudio, queda por precisar un concepto que, atendiendo a las tendencias legislativas actuales, cobra cada vez mayor importancia: la

³ OCHOA LEÓN, Martha. «Elusión o evasión fiscal», *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, 2013.

⁴ TÓRRES HELENO, Taveiro. «Derecho Tributario o Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria». *Revista dos tribunas*, Sao Paulo, Brasil, 2003, pp. 178 y 179.

⁵ CLARI CARRASQUER, Marisa. «Una vuelta atrás en la configuración de la “elusión fiscal”». *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 13, Sección Estudios, Ed. Wolters Kluwer, 2016.

⁶ AMORÓS RICA, Narciso. «La elusión y la evasión tributaria» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, núm. 59, ed. EDERSA, Madrid, 1965, p. 592.

planificación fiscal. Este concepto se define como el desempeño de una operación atendiendo a sus consecuencias fiscales, con la finalidad de ejecutarla minorando las consecuencias tributarias. La principal diferencia con las conductas definidas hasta ahora es clara: mientras que la evasión supone un ilícito tributario, la planificación fiscal se basa en la economía de opción, siendo por tanto una actuación perfectamente legal. Sin embargo, la confusión con la legislación reciente tiene que ver con la acuciante preocupación por la planificación fiscal agresiva, aquella planificación que se funda no en la economía de opción, sino sobre un aprovechamiento técnico del sistema fiscal, o de las discordancias entre dos o más sistemas fiscales, con el fin de reducir la deuda tributaria⁷. Esta actuación, aun sin comprender un ilícito fiscal *per sé*, sí será una conducta que habrá de ser perseguida por las autoridades tributarias, y un concepto que aparecerá a lo largo del presente estudio.

Tras este primer acercamiento conceptual, retomamos el título que da nombre a este trabajo: será menester de este documento analizar la evasión fiscal, es decir cómo los obligados tributarios sometidos a tributación por el Impuesto de Sociedades (en su mayoría, personas jurídicas, art. 7 L.I.S.) atentan contra la norma para conseguir una rebaja o incluso una exención completa a su deber de tributar a partir de acciones u omisiones ilícitas.

Aquí deberemos hacer otra mención introductoria antes de continuar con el fondo del trabajo. Como hemos referido, este trabajo versará sobre la evasión fiscal dentro del Impuesto de Sociedades. Deberemos facilitar, por tanto, una aproximación a este tributo antes de entrar a estudiar su evasión y defensa, una definición para la que nos serviremos del texto del art. 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades [L.I.S.]:

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley.

El hecho imponible, por su parte, será la obtención de renta por el obligado tributario (art. 4 de la L.I.S.). No obstante, estamos ante el único tributo cuyo objeto material no es

⁷ Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva (2012/772/UE), párrafo segundo.

definido en la ley, sino que se redirige a su concepto contable: ingresos menos gastos. Sin embargo, este resultado ha de ser ajustado con arreglo a la normativa tributaria para obtener así la base imponible.

1.3 Estructura del trabajo

Para poder desarrollar y exponer apropiadamente el contenido aquí adelantado, comenzaremos estudiando el comportamiento realizado por los obligados tributarios dirigido a la consumación de la infracción tributaria. La evasión fiscal puede revestir numerosas y variadas formas, siendo la originalidad e innovación las notas que presiden la actuación ilícita de los obligados. Es esta la razón por la que, para proceder a un primer acercamiento al fenómeno de la evasión fiscal, procederemos no a una enumeración exhaustiva de los inagotables medios para cometer tal acto, sino que nos centraremos en explicar dos formas concretas, cuyo entendimiento facilitará el conocimiento de unas notas comunes a toda evasión.

En segundo lugar, y en consonancia con lo anterior, el extremo dinamismo que caracteriza esta actuación obliga a la Administración a ser no menos enérgica en su persecución, justificando así el inmenso material reglamentario, institucional y legal del que dispone para perseguir estas conductas. Estudiaremos el arma principal que obra en poder de la Administración, esto es, la ley que rige la materia tributaria, así como las nuevas técnicas con las que la Administración trata de aventajar y sobreponerse a estos sujetos, todo teniendo en cuenta las luces, sombras, críticas y puntos fuertes de esta rama administrativa.

Además, en este punto, podremos aventurarnos ulteriormente a realizar una somera aproximación al ordenamiento penal, atendiendo concretamente a su regulación sobre el delito fiscal, pues es esta una materia que, como ya adelantamos previamente, debe ser claramente diferenciada de la rama tributaria, aunque sin obviar que existe una intensa relación necesariamente coordinada con dicha materia.

Una vez entendida la comisión del ilícito tributario, complementado por el conocimiento de la respuesta tributaria que lo persigue, podremos entender la naturaleza del fenómeno de la evasión fiscal en nuestro entorno, pudiendo ofrecer una respuesta a qué es y cómo se lucha contra este perjuicio general, la pregunta que motivó el comienzo de este estudio. Sin embargo, con la información recabada, podremos no solo responder a esta pregunta, sino que contaremos con la capacidad suficiente para poder opinar con el discernimiento

adecuado sobre la situación actual, e incluso permitirnos prever la posible evolución de esta perenne pugna entre la Administración y la actividad evasiva, pues, pese a la intensa actividad creativa de los infractores, se alza una paulatina pero incesante innovación reglamentaria y legislativa que, desde las instituciones nacionales e internacionales, se dirige a enfrentar de una manera cada vez más vehemente a esta lacra para nuestras arcas públicas, algo que materializaremos analizando algunas de las medidas más interesantes y desarrolladas que planea implementar la Administración tributaria, tanto nacional como europea.

2. EVASIÓN FISCAL. MANIPULACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

La evasión fiscal será todo comportamiento ilícito que pretende una exención total o parcial de la obligación tributaria. De una manera más precisa, y, para no confundir este concepto con otras actuaciones permitidas, *«puede señalarse que, en la evasión, a diferencia de lo que sucede en la economía de opción, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar, aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuestos de la imposición»*⁸.

Este comportamiento puede ser manifestado a través de una pluralidad de conductas de diversa índole. Todas estas actuaciones a través de las cuales se cristaliza la elusión tributaria estarán conectadas, por tanto, por su ilicitud y sus efectos tributarios. Así, por ejemplo, destaca la profunda conexión entre la evasión fiscal y el blanqueo de capitales, tal y como propugnan los profesores Luis María Lombardero y Carlos María López⁹: *«La evasión fiscal y el blanqueo de activos están habitualmente conectados, ya que los fondos evadidos, en algún momento, habrán de ser blanqueados, para que su “propietario” pueda disfrutarlos»*. También podemos atender al llamado *treaty shopping* o aprovechamiento de convenios, un comportamiento que algunos autores comienzan a incluir dentro de los comportamientos evasivos, y que pueden definirse como *«estrategias a través de las cuales una persona no residente en un Estado obtiene los beneficios que dicho Estado concede a sus residentes»*¹⁰.

Tanto los medios utilizados por los obligados para evadir su carga tributaria en sentido estricto (operaciones de fusión o disolución anómalas, cesiones de capital, *treaty shopping*, etc.) como los comportamientos que derivan de estos ilícitos, como es el caso del blanqueo de capitales, son de una enumeración excesiva para el contenido de este trabajo, pues resulta imposible abarcar su totalidad debido a la extrema complejidad y constante innovación que rodea a este fenómeno tributario. La propia Ley 58/2003, de 17 de

⁸ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª) n.º 1061/2007, de 30 de mayo, F.J. 3º [ES:TS:2011:4147]

⁹ LÓPEZ ESPADAFOR y LOMBARDEO EXPÓSITO, «Revisión de la problemática de los paraísos fiscales y su incidencia en el blanqueo de capitales». *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, n.º 323, 2010, p. 47.

¹⁰ PINA MONTANER, Violeta y BASTIDA PEYDRO, Miguel «El convenio multilateral y las medidas para evitar la utilización abusiva de los convenios para evitar la doble imposición». *Actualidad Administrativa*, n.º 10, sección Hacienda Pública, ed. Wolters Kluwer, 2017.

diciembre, General Tributaria [L.G.T.], nuestra principal norma antielusión en el ordenamiento español, dedica una extensa parte del articulado a dar un enfoque general a estos comportamientos, desde una calificación general en el art. 184 hasta una visión más detallada en el Título IV, Capítulo III de dicha norma (arts. 191 a 206).

No obstante, sí podemos observar una serie de notas comunes, que han de estar presentes en todo comportamiento abusivo que atente contra los principios o normativa de cualquier tributo, incluyendo efectivamente el Impuesto de Sociedades. Siguiendo al catedrático García Berro, todo comportamiento ilícito debe estar integrado por un elemento objetivo y uno subjetivo. En primer lugar, el elemento objetivo requerirá del disfrute de una ventaja que, aunque prevista en la legislación, sea contraria a su finalidad teleológica. En segundo lugar, como elemento subjetivo, el obligado deberá perseguir con su actuación la obtención de una ventaja fiscal, algo cuya prueba podrá descansar únicamente en indicios objetivos, como la notoria artificiosidad del negocio realizado¹¹. Estos dos elementos, presentes en todo comportamiento elusivo, conformarán también el núcleo principal de la llamada «cláusula general antielusión», una herramienta utilizada por la Administración para perseguir estos ilícitos, que será desarrollada en el siguiente epígrafe del trabajo.

No obstante, para tratar de ejemplificar algunos de los comportamientos más comunes a la hora de minorar o suprimir sus obligaciones tributarias en materia del Impuesto de Sociedades, podemos ofrecer una descripción de dos de las principales actuaciones, algo que nos permitirá disfrutar de una visión general de este fenómeno, y explicar la extrema complejidad a la hora de su prueba y persecución por parte de la Administración Tributaria.

2.1. Blanqueo de capitales

El blanqueo de capitales es un concepto de una gran amplitud, cuyos orígenes se pueden remontar incluso a la Edad Media. Es cierto que su doctrina emana fundamentalmente del Derecho Penal, conectado estrechamente con otros delitos como el tráfico de estupefacientes o actividades de terrorismo, aunque en este caso nos centraremos en su concepto tributario. Así, hablaremos del blanqueo de capitales como aquella actividad que pretende

¹¹ GARCÍA BERRO, Florián «Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal», *Revista Nueva Fiscalidad*, Sección Estudios, n.º 1, 2020, pp. 25 – 76.

reintroducir en la economía legal las ganancias ilícitas obtenidas a partir de la evasión fiscal¹². Además, es importante destacar que el blanqueo de dinero y la evasión fiscal utilizan los mismos métodos a la hora de consumir la conducta fraudulenta¹³.

La decisión de mencionar esta actividad en un estudio sobre evasión fiscal no deriva tanto de ser un mecanismo utilizado por los obligados para evadir un impuesto, sino de ser el principal modo que tienen estos infractores para utilizar las ganancias que ilícitamente han obtenido de esa actividad.

El proceso del blanqueo de capitales tiene un importante componente de «originalidad» por parte del infractor, pues deberá transformar una gran cantidad de dinero ilícito en dinero apto para su circulación en el mercado legal. En este caso, podrá acudir a diferentes mecanismos, desde el destacado papel de las entidades financieras hasta otros mecanismos más oscuros como cambio de divisas, adquisición de obras de arte o metales preciosos, o combinar sus ganancias derivadas de la evasión fiscal con ganancias lícitamente obtenidas, algo que pretende dificultar el papel investigador de la Agencia Tributaria.

Ahora bien, al margen de la ingente posibilidad de métodos para el blanqueo de los activos provenientes de la evasión fiscal, interesa cómo la empresa puede justificar esos incrementos de capital y evadir la contribución al Impuesto de Sociedades y la consecuente investigación por parte de los técnicos de la Hacienda del Estado. Es evidente que ese incremento de dinero se verá reflejado en sus ganancias, incrementando por tanto su hecho imponible dentro del tributo estudiado, así como, consecuentemente, su cuota diferencial a la hora de desembolsar el importe a las arcas del Estado. Esto se deberá justificar en el balance, siendo precisamente la mayor dificultad a la hora de evadir la aplicación de una obligación tributaria. De hecho, la mayor parte de la jurisprudencia consultada remonta su investigación a este momento, siendo muy escasa la existencia de pronunciamientos en momentos posteriores del blanqueo de dinero procedente de la evasión fiscal.

A la hora de justificar estas ganancias, la sociedad acudirá necesariamente al balance donde, aparte de las sociedades pantalla o sociedades ficticias, encontramos un elemento

¹² Entre otros autores, MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga «Blanqueo de capitales y evasión fiscal», ed. Lex Nova, Valladolid, 2012, p. 41; FABIÁN CAPARRÓS, Eduardo A. «El delito de blanqueo de capitales», ed. Cóllex, Madrid, 1998, p. 55.

¹³ MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga. «Blanqueo de capitales y evasión fiscal», ed. Lex Nova, Valladolid, 2012, p. 181.

que está cobrando paulatinamente mayor importancia a la hora de ocultar ganancias a la Administración Tributaria. Hablamos de lo que conocemos como «pasivos ficticios» o deudas inexistentes.

En primer lugar, podemos realizar una primera aproximación general a este fenómeno de los pasivos ficticios, cuya regulación legal la encontramos en el art. 121.4 L.I.S.: «*se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del contribuyente deudas inexistentes*». De esta manera, una empresa podrá indicar la existencia de una deuda pendiente en el ejercicio, con el consecuente efecto mitigador en el hecho imponible, lo que se traduce en un descenso de la deuda tributaria¹⁴. A modo de ejemplo, podemos atender un caso en el que se observa como una sociedad, de manera flagrante, utilizó este método para tratar de eliminar su contribución al Impuesto de Sociedades: el caso tratado en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 27 de mayo de 2013¹⁵.

Pues bien, hay en este caso una absoluta y total falta de prueba procesal, por parte de la demandante, acerca de cualquier explicación razonable sobre la presencia en su contabilidad de una deuda puramente inexistente, sin que a tal efecto pueda ser bastante con el hecho de la identidad cuantitativa entre el mencionado [...] equivalentes en la actualidad a 1.180.598,13 euros, sin que los recurrentes hayan enervado la valoración conjunta de la prueba acometida ampliamente en la vía económico-administrativa, toda vez que no han interesado el recibimiento del recurso judicial a prueba para deshacer los equívocos apreciados por la Administración, disipar las dudas o reforzar la acreditación de los hechos que son objeto de controversia.

Así, la empresa investigada señaló en su ejercicio de 1997 una deuda de un total de 1.180.598,13 euros, cantidad que coincide con una compra de bienes inmuebles efectuada en 1991, cuyo importe ya había sido íntegramente satisfecho. La empresa trató de desvirtuar la inspección tributaria defendiendo que se trataba de un error contable, algo que no

¹⁴ Recordemos que el hecho imponible parte de un concepto contable: ingresos menos gastos. Si la empresa aumenta su deuda, en el balance se reflejará una reducción de los beneficios, incluso dando lugar a pérdidas, viendo reducido su contribución al Impuesto de Sociedades.

¹⁵ Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª), de 27 de mayo de 2013, F.J. Cuarto. [ES:AN:2013:2441].

fue respaldado en ningún momento con actividad probatoria alguna pese a que le correspondería la carga de la prueba atendiendo a la legislación procesal.

La completa falta de defensa por parte de la empresa explica la rotundidad con la que se expresa la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional:

[...] ganancia patrimonial no justificada, ni formal ni materialmente, en cuanto se ha reflejado en la contabilidad una deuda clara y rotundamente inexistente, circunstancia que no es negada en la demanda, y de la que en modo alguno podría derivarse beneficio o ventaja fiscal alguna por el mero hecho de que obedeciera a un error contable pues, aun admitiendo que ello fuera así, sería un error causado por una manifestación tan acusada de la negligencia que no puede dispensar a la sociedad [...].

2.2. Modificaciones estructurales de sociedades mercantiles

Las modificaciones estructurales de las sociedades, tales como la fusión, adquisición o liquidación de una sociedad, pueden ser un importante foco de evasión fiscal. Estas operaciones persiguen, tanto a nivel nacional como europeo, adaptar la situación de la empresa a las circunstancias del mercado (expandiéndose o retrayéndose, según sea el caso). Por tanto, es lógico que la legislación tributaria prevea ciertas rebajas o exenciones fiscales a estas actuaciones, pues de lo contrario se coartaría o anularía el efecto flexibilizador de dichas modificaciones.

No obstante, puede suceder que algunas empresas utilicen fraudulentamente estas operaciones no con fines de adaptación al mercado, sino con objetivos puramente tributarios, dirigidos no a beneficiar al mercado y a la competencia sino a causar un perjuicio a las arcas públicas del Estado¹⁶. Por ello, estas actuaciones son perseguidas con verdadera vehemencia por las administraciones tributarias correspondientes, como se deja patente

¹⁶ Resolución 242/2007, del Tribunal Económico Administrativo Central, Sección Vocalía 3ª, de 17 de mayo de 2007. «El trato favorable dado a las operaciones de concentración de empresas persigue que la fiscalidad no sea un freno a las tomas de decisiones sobre las mismas, que la justificación de dichas operaciones radique exclusivamente en motivos económicos, reducción de costes, mejora de la productividad [...] de forma que si el objetivo principal de la operación es aprovechar una ventaja fiscal que surge como consecuencia de la operación, entonces el régimen no resulta de aplicación».

en numerosas sentencias y artículos doctrinales, que analizaremos en este apartado. Incluso la legislación ha contemplado la importancia de descubrir y reprimir estas actuaciones, como lo muestra la ya derogada Ley 43/1995, del Impuesto de Sociedades, en su art. 110.2, dedicado a la aplicación del régimen fiscal, «*cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley [fusiones y escisiones], se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos*», haciendo por tanto que las empresas que utilicen dichas operaciones con fines evasivos tributen igualmente por esas rentas obtenidas ilícitamente.

Incluso esta preocupación ha llegado a las máximas instancias legislativas europeas, plasmándose en la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, donde en su propio preámbulo se contempla como necesario «*[...] prever la facultad de los Estados miembros de rechazar el beneficio de la aplicación de la presente Directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de escisión parcial, de aportación de activos, de canje de acciones o de traslado de domicilio social de una SE o SCE tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal [...]*»¹⁷.

Tal es la preocupación de las autoridades nacionales y europeas por este suceso que la Directiva regula que, ante una ausencia de justificación económica, se presumirá evasión fiscal. Esto fue respaldado jurisprudencialmente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (T.J.U.E.) en su Sentencia de 20 de mayo de 2010¹⁸, así como el Tribunal Supremo en reiterados pronunciamientos.

Ahora bien, esa ventaja fiscal, consistente en una reducción total o parcial de la obligación tributaria, será fruto no de una única actuación, sino de varias operaciones societarias, algo que genera que estas actuaciones resulten de nuevo de una gran dificultad a la hora

¹⁷ Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro. Preámbulo, n.º 13.

¹⁸ CALVO VÉRGEZ, Juan. «Fusiones y escisiones en el Impuesto de Sociedades: cuestiones conflictivas». *Carta Tributaria, Sección Monografías*, n.º 18, ed. CISS, octubre de 2011.

de ser perseguidas por parte de las autoridades tributarias. Por ejemplo, pensemos en una sociedad que procede a ejecutar una absorción de una empresa sin actividad económica alguna, justificando tal actuación en una reducción de costes. Este ejemplo fue ofrecido por el Tribunal Económico Administrativo Central (T.E.A.C.) en su resolución de 11 de septiembre de 2008, alegando que el motivo que en realidad justifica tal actuación sería una ampliación de capital, pues no podrá justificarse válidamente la absorción de una sociedad inactiva o la generación de desequilibrio patrimonial de la entidad, tal y como trae a colación el profesor Calvo Vérguez en su artículo¹⁹.

Esto se aglutina en la fórmula exigida por la jurisprudencia nacional y europea: la existencia de un «motivo económico válido»²⁰ que justifique esa operación estructural. Así, la Sentencia del T.J.U.E. de 10 de noviembre de 2011, asunto *Foggia-Sociedade Gestora de Participações Sociais S.A.*

«Puede constituir un motivo económico válido una operación de fusión basada en varios objetivos, entre los que pueden también figurar consideraciones de naturaleza fiscal, a condición no obstante de que estas últimas no sean preponderantes en el marco de la operación proyectada»²¹.

Pese a que existen un vasto catálogo de conductas ilícitas contra la Administración Tributaria, con la explicación de los dos conceptos observados podemos tener una visión clara de cuál es la naturaleza de la evasión fiscal, y recuperando lo enunciado al comienzo, podemos observar cómo, efectivamente, es un concepto bien diferenciado que no podemos confundir con otros similares como la elusión fiscal.

Esta lista, efectivamente, podría prolongarse indefinidamente. Sin embargo, no es ese el objetivo del presente trabajo, y excedería con creces la finalidad del mismo, pues no perseguimos ofrecer una imagen detallada y pormenorizada de todas y cada una de las

¹⁹ *Op. cit.*

²⁰ Este concepto reviste una gran complejidad, alzándose como una fórmula de importancia determinante en la materia que nos ocupa, y como tal, será desarrollado de manera más detallada en los apartados posteriores de este trabajo.

²¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 10 de noviembre de 2011, asunto *Sociedade Gestora de Participações Sociais S.A. c. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*, párrafo 5 [EU:C:2011:718].

conductas desvaloradas por el ordenamiento tributario, sino ofrecer una visión general de cómo un obligado tributario puede vulnerar su obligación tributaria frente al Impuesto de Sociedades.

3. MEDIDAS CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

3.1. Normativa antielusión

La normativa antielusión será la principal arma de la Administración Pública para combatir la evasión fiscal, estando representada en nuestro caso por la Ley General Tributaria [L.G.T.], normativa que se alza como la principal herramienta tributaria en el Estado español. Sin embargo, no podremos estudiar el panorama normativo español obviando la normativa europea, con un peso cada vez mayor en las legislaciones de los Estados Miembros. De hecho, es en el panorama europeo donde encontramos uno de los principales impulsos a la legislación antiabuso, concretamente en las construcciones jurisprudenciales elaboradas por el T.J.U.E., donde destaca el principio general de prohibición de prácticas abusivas²², principio que regirá la interpretación de la normativa interna de los Estados Miembros. Incluso permitirá a las autoridades administrativas acometer y combatir cualquier comportamiento contrario al ordenamiento español o europeo, o del que se derive una ventaja fiscal, aun cuando no exista una base legal específica que la tipifique como infracción tributaria²³, algo que ha influido decididamente a la formación de los instrumentos actuales previstos en la L.G.T.

Precisamente, a partir de esta colusión de normativas e intereses, nace un concepto conocido como «cláusula general antielusión», algo que se desarrolla en nuestra ley tributaria a lo largo de la redacción de los arts. 13, 14, 15 y 16. Estas cláusulas antielusión o antiabuso tendrán un objetivo claro: crear una disposición que colmará las lagunas fiscales, a la vez que tratará de garantizar la efectiva aplicación de las leyes tributarias.

En nuestro ordenamiento, este propósito se materializa de manera prominente en una categoría concreta enunciada en la L.G.T.: «conflicto en la aplicación de la norma tributaria». Este concepto complejo, de máxima importancia, ha sido perfilado doctrinal y jurisprudencialmente a lo largo de su existencia hasta dar lugar a la facultad extraordinaria de la Administración tributaria de gravar las actuaciones que, aunque sean atípicas y jurídicas, generen un menoscabo de cualquier índole a las arcas del Estado²⁴.

²² GARCÍA BERRO, Florián «Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal», *Revista Nueva Fiscalidad, Sección Estudios*, n.º 1, 2020, pp. 25 – 76.

²³ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta), asunto C-251/16, de 22 de noviembre de 2017, FJ 32.

²⁴ GARCÍA NOVOA, César «La Sentencia del Tribunal Constitucional 1220/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal». *Diario La Ley*, n.º 6381, *Sección Doctrina*, ed. La Ley, diciembre de 2005.

A su vez, esta idea la encontramos igualmente desarrollada en el artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. En este instrumento, el legislador europeo ofrece a las administraciones tributarias la capacidad de perseguir cualquier actuación fiscal que venga respaldada por cualquier motivo que escape a razones económicas válidas, evocando de nuevo el «motivo económico válido» que nombramos en el apartado anterior del presente trabajo, y que nos disponemos a desarrollar en mayor medida.

Este concepto jurídico indeterminado es propio del Impuesto de Sociedades, contemplado tanto en la legislación nacional como internacional, y tiene su origen en el ordenamiento estadounidense y anglosajón²⁵, siendo trasladado al panorama europeo inicialmente por la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, donde en su art. 11.1.a faculta a los Estados a eliminar los beneficios fiscales a las operaciones que tengan como objetivo la evasión fiscal, algo que se presumirá *iuris tantum* cuando la operación se efectúe sin atender a motivos económicos válidos²⁶. Esto deriva del principio de neutralidad, según el cual, los obligados tributarios deberán contribuir según su capacidad, algo que se manifiesta a partir de la exteriorización de su actividad, que no debe estar fundada únicamente en lograr beneficios fiscales.

Este concepto ha sido precisado sucesivamente tanto por la legislación posterior como por la jurisprudencia, destacando la reiterada doctrina del T.E.A.C., que exige, a la hora de determinar la concurrencia de este motivo económico, analizar no solo la propia actuación en sí, sino atender «a los antecedentes previos y a las circunstancias posteriores»²⁷, que hagan de esa concreta operación económica una transacción justificada, debiendo analizar por tanto las operaciones de manera casuística, sin que quepa la posibilidad de una aplicación automática de este concepto. Precisamente, el T.E.A.C. rescata de esta manera un pronunciamiento del T.J.U.E. en su Sentencia de 17 de julio de 1997, *asunto Leur-Bloem*, donde destaca el perjuicio que supondría establecer una norma de

²⁵ GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús «“Motivos económicos válidos” como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 17, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2019

²⁶ Directiva del Consejo 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados Miembros. Artículo 11, párrafo 1, letra a.

²⁷ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (Sala Primera), procedimiento 00-01397-2016, de 8 de octubre de 2019, Fundamento cuarto.

alcance general que elimine de manera automática una ventaja tributaria basado únicamente en la ausencia de motivo económico válido²⁸.

De esta manera, no podremos dar una definición universal de qué hemos de entender por «motivo económico válido», sino que habrá de ser calificado en evaluaciones *ad hoc* en cada caso planteado. Precisamente este es el motivo de la multitud de consultas vinculantes realizadas por la Dirección General de Tributos (D.G.T.), resoluciones administrativas en las que el organismo observa si en una operación concurren o no esos motivos económicos válidos y, por tanto, si puede ser sospechosa o no de ser una operación de evasión fiscal. Sin embargo, observando estos pronunciamientos, sí podemos llegar a una suerte de definición de lo que debemos entender por este concepto, y es que son reiteradas las alusiones a que un motivo económico válido estará presente en una operación societaria siempre y cuando se actúe inobservando las consecuencias fiscales de su operación, ya que, en estos casos, la fiscalidad adquirirá un «papel neutral», pues la materia tributaria no debe ser «ni un freno ni un estímulo en la toma de decisiones»²⁹.

Ahora bien, pese a que podamos extraer una serie de conclusiones sobre lo que debemos entender como «motivo económico válido» a partir de los numerosos pronunciamientos por parte de una pluralidad de órganos administrativos, no debemos obviar que es igualmente palpable la inexistencia de un concepto delimitado por nuestro legislador nacional. De esta manera, hemos de suscribir la reflexión procurada por el Catedrático Magraner Moreno, *«parece que el mero transcurso del tiempo solo está haciendo que favorecer el incremento de la inseguridad jurídica de todos aquellos contribuyentes que deseen*

²⁸ S.T.J.U.E. de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, Fundamento Jurídico 44º. *«El establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones basándose en criterios como los mencionados en las letras a) a d) de la segunda cuestión, tanto si se ha producido efectivamente la evasión o el fraude fiscal, como si no, excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva. Lo mismo sucedería si una norma de este tipo incluyera una mera posibilidad de excepción cuya aplicación por parte de la autoridad administrativa fuera facultativa».*

²⁹ Entre otras:

- D.G.T. n.º V2824-20, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, de 17 de septiembre de 2020.
- D.G.T. n.º V2167-20, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, de 29 de junio de 2020.
- D.G.T. n.º V1855-20, SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, de 9 de junio de 2020.
- T.E.A.C., recurso 00-06461-2016, de 21 de enero de 2020.

acogerse a estos beneficios fiscales y hacer depender la fortuna de su destino de la concreta y siempre futura apreciación jurisprudencial de la operación de hecho planteada»³⁰.

Una vez dilucidado el significado de la figura descrita, podemos retornar a nuestro punto de partida: las normas antielusión, concretamente el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Este concepto, al que nos aproximamos al comienzo de este epígrafe, merece un mayor desarrollo, especialmente ahora que hemos precisado que podemos entender por motivo económico válido.

Conviene en este momento diferenciar este «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» del resto de cláusulas generales antiabuso ofrecidas por la legislación. En primer lugar, la calificación ha de ser entendida como la facultad de la Administración de exigir una obligación tributaria atendiendo a su verdadera naturaleza, con independencia de cuál sea la nomenclatura ofrecida por los particulares. Mayor dificultad plantea su diferenciación con lo que la L.G.T. refiere en su art. 16. En este caso, la diferencia entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 L.G.T.) y la simulación estriba en que este último concepto ha de ser entendido como el acto de amparar una actuación con efecto tributario bajo la cobertura de una norma que permita aliviar su carga fiscal.

Ahora bien, una vez dilucidada las diferencias entre las cláusulas generales antielusión, conviene adentrarnos en el estudio de la idiosincrasia de una categoría concreta: el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Así pues, podremos constatar la existencia de este concepto cuando los particulares persigan aliviar la carga fiscal, debiendo darse además dos requisitos: en primer lugar, que se haga al amparo de un acto o negocio «notoriamente artificioso o impropio» y que sus consecuencias económicas no rebasen del ámbito puramente tributario, algo que evoca el «motivo económico válido» referenciado *ut supra*. No obstante, esta redacción ofrecida por la L.G.T. no resulta ser suficiente para definir adecuadamente lo que habremos de entender por conflicto en la aplicación de la

³⁰ MAGRANER MORENO, Francisco José «La concurrencia del controvertido “motivo económico válido” en las operaciones de reestructuración empresarial (STS 20 de julio de 2014)». *Revista Tribuna Fiscal*, n.º 277, ed. CISS, marzo-abril de 2015.

norma tributaria, sino que hemos de acudir a la numerosa doctrina y jurisprudencia que tratan este concepto para disfrutar de una mayor aproximación.

Para ello, podemos escrutar la historia de esta norma antiabuso, retrayendo nuestro estudio hasta el nacimiento de esta figura, llegada para sustituir al fraude de ley con la promulgación de la L.G.T. de 2003. Esta reforma se gesta a partir del Informe de julio de 2001 para la reforma de la Ley General Tributaria, elaborado por la Secretaría de Estado de Hacienda, dando lugar a la redacción del actual art. 15 L.G.T.³¹

Precisamente el sentido y naturaleza de este reemplazo facilita enormemente su entendimiento. En la legislación tributaria anterior, la ya mencionada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, esta técnica estaba estrechamente vinculada al fraude de ley, imbuido por conceptos tales como al *abus de droit* o *fraude d'intention* francés. Sin embargo, la nueva redacción de la Ley 58/2003 se aleja del concepto civil de fraude de ley hasta un concepto diferente, que parece emular el *substance over form* anglosajón, un principio que pondera la naturaleza real de la transacción fiscal por encima de las formas legales que adopte, algo que se une de igual manera al test de idoneidad negocial, originario del panorama germano, que valora igualmente la conveniencia o artificiosidad de un negocio jurídico para conseguir una finalidad concreta³².

De esta manera, haciendo acopio de diversas redacciones legales y doctrinales de nuestro Derecho comparado, nuestra legislación fiscal instituye una figura propia, haciendo del conflicto en la aplicación de la norma tributaria una herramienta que dirige su atención a las transacciones o negocios en los que se utilice una figura jurídica para una finalidad diferente a la que le sería propia.

Así, esta figura surge con el objetivo de adecuar la figura del fraude de ley a las nuevas exigencias de la evasión fiscal, cada vez más sofisticado³³. Además, a diferencia del

³¹ DELGADO PACHECO, Abelardo. «El conflicto en la aplicación de la Norma Tributaria», *Revista Partida Doble*, n.º 159, octubre de 2004.

³² DE JUAN CASADEVALL, Jorge. «La necesaria delimitación objetiva entre el conflicto para la aplicación de la norma tributaria y la cláusula de motivos económicos válidos: ¿debe tramitarse siempre el procedimiento de conflicto? A propósito del ATS de 17 de febrero de 2020», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 11, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

³³ Agencia Estatal de Administración Tributaria. Informe de la Comisión Consultiva sobre Conflicto en la aplicación de la norma. «*Conflicto n.º 1. Impuesto sobre Sociedades. Gastos financieros de financiación intragrupo*», 2018.

fraude de ley, no solo persigue la actuación tildada como fraudulenta, sino que actuará al margen de su calificación y de la voluntad de las partes; esto es, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria supone la existencia de una herramienta fiscal que permite a la Administración aunar tanto la persecución al fraude de ley como los llamados «negocios indirectos»³⁴.

Finalmente, como conclusión a este apartado, podremos atender al funcionamiento efectivo de esta medida. En primer lugar, debemos tener en cuenta que su observación requiere un informe favorable previo, emitido por la Comisión Consultiva (así lo expresa el art. 15.2 L.G.T.), siguiendo el procedimiento regulado a lo largo del art. 194 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, R.G.A.T.). Este informe ha de ser solicitado por el órgano de inspección que detecte una actuación que pueda ser perseguida por la Administración Tributaria como conflicto en la aplicación de la norma, siendo un procedimiento administrativo contradictorio, en el que el interesado podrá exponer las alegaciones que estime necesarias.

3.2. Apreciación de conflicto en la aplicación de norma tributaria: potestad sancionadora

Una vez culminado el estudio de la normativa general antielusión, concretamente en el conflicto en la aplicación de la normativa tributaria, podemos tener una idea clara de las herramientas que integran el acervo antiabuso de la Administración. Por tanto, es cometido de este segundo epígrafe analizar las consecuencias que se derivan de la efectiva declaración de conflicto en la norma tributaria, esto es, analizar las consecuencias administrativas que se desprenden de la actividad expuesta en el apartado anterior.

Antes de comenzar, debemos puntualizar estrictamente que este punto se circunscribirá únicamente a materia objeto de Derecho Tributario sancionador, en relación con la

³⁴ GARCÍA BERRO, Florián «Elusión tributaria y cláusula antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo», ed. *Fundación Impuestos y Competitividad*, Madrid, octubre, 2018, p. 55.

evasión fiscal del Impuesto de Sociedades. Es decir, no abordaremos en este momento las consecuencias penales del incumplimiento de la normativa tributaria, pues, pese a que sí observaremos necesarias referencias en algún momento a lo largo de este estudio, su análisis pormenorizado sería de una extensión desmesurada e inabarcable para el contenido de este trabajo.

Esta potestad sancionadora de la Administración tiene una proyección específica consagrada en el art. 178 L.G.T., donde se legitima la capacidad represora del poder público, sentada sobre las bases legales que establece la propia legislación tributaria. No obstante, esta materia está regulada no solo por la legislación tributaria, sino que también confluye con la ordenación de la propia Constitución Española de 1978 (en adelante, C.E.), concretamente en su art. 25.1, donde se consagra el principio de legalidad penal y sancionadora. Este precepto se entiende como la imposibilidad de ser sancionado por acciones u omisiones que no constituyan infracción administrativa en el momento de la comisión del hecho³⁵, algo que encontramos igualmente en el segundo párrafo del art. 178 L.G.T. al declarar la irretroactividad general de la sanción tributaria, y explica la prolija jurisprudencia constitucional y recursos legislativos que existen sobre esta materia. Este principio, tal y como reza su propia denominación, es común a los ordenamientos represivos del Estado, es decir, compartido tanto por Derecho Penal como por el Derecho Tributario sancionador.

Huelga decir que las diferencias entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario en materia fiscal son prolíficas. Sin embargo, esta cuestión tiende a volverse opaca en algunos conceptos, aún más con la actual tendencia despenalizadora, que provoca la transformación de antiguos delitos en actuales infracciones administrativas. De hecho, esta colisión entre ambos ordenamientos es muy común en el ordenamiento actual, hasta el punto de conocer al Derecho Administrativo sancionador con el nombre de «Derecho Penal Administrativo»³⁶. Es por ello por lo que, antes de iniciar la exposición sobre las sanciones administrativas en materia tributaria, deberemos dedicar una primera visión a diferenciar este ordenamiento de su homólogo penal.

³⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 146/2015, de 25 de junio, FJ. 2º [ES:TC:2015:146]

³⁶ BAJO FERNÁNDEZ, Miguel Y BACIGALUPO, Silvina «Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez», ed. La Ley, Madrid, septiembre de 2008.

Principalmente, algo que debemos destacar y tener en cuenta a lo largo de todo el estudio de esta materia, es que el principio de culpabilidad, capital y protagonista en el ordenamiento penal, cae en el Derecho Administrativo sancionador, pues, aunque efectivamente no debe ser completamente ignorado por las autoridades sancionadoras, sí es cierto que bastará el simple incumplimiento de la obligación para justificar la infracción³⁷.

Este principio ha suscitado no solo una afanada discusión doctrinal, sino que ha llegado a las más altas instancias judiciales españolas y europeas. Para avalar esta aseveración, podemos recuperar el estudio del profesor García Berro, traído a colación en el primer epígrafe de este trabajo, donde dedica parte de su intervención a la exégesis del llamado «elemento subjetivo» en la infracción tributaria. A lo largo de su ponencia, el catedrático recupera reiterada jurisprudencia del Alto Tribunal Europeo, donde se determina que el elemento subjetivo de una actuación ilícita en el ámbito tributario requiere no tanto probar una intención o «dolo», como sí exige la teoría jurídica del delito, sino que se deberá atender a la artificiosidad o no de los hechos cuya legalidad se vea cuestionada por las autoridades tributarias³⁸, algo que también será aplicable a la hora de atender a la existencia o no de un motivo económico válido en una actuación societaria, como ya hemos expresado en este documento.

Explicada ya esta diferencia, podremos comenzar a observar las consecuencias que dimanarán de la comisión de un ilícito tributario. Así, la L.G.T. prevé la posibilidad de sancionar un comportamiento, siempre y cuando implique un agravio para la recaudación tributaria. Sin embargo, la regulación sancionadora actual es algo relativamente reciente, pues nace de la reforma del año 2015, modificación de gran calado que comienza suprimiendo la fórmula «sin que proceda la imposición de sanciones» que culminaba el art. 15.3 L.G.T. A partir de esto, y como ya manifiesta la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, se procede a una intensa reforma dirigida a ampliar y robustecer la competencia sancionadora de la Administración Tributaria, tipificando las infracciones tributarias en el art. 206

³⁷ ESCUIN PALOP, Catalina «Sobre las leyes y sus límites», *Revista española de Derecho Administrativo*, ed. Civitas, Pamplona, 2010.

³⁸ GARCÍA BERRO, Florián «Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal», *Revista Nueva Fiscalidad*, Sección Estudios, n.º 1, 2020, pp. 25 – 76.

bis, y debilitando el principio de culpabilidad, tal y como expusimos al comienzo de este epígrafe, en su art. 179.2.d³⁹.

De esta manera, podemos observar y aseverar, sin ningún atisbo de duda, que la legislación tributaria, desde la propia promulgación de la L.G.T. de 2003 y sus sucesivas reformas, ha avanzado inexorablemente hacia una mayor severidad y contundencia a la hora de perseguir los comportamientos ilícitos, incluso llegando a engendrar una regulación «escasamente garantista en clave punitiva», con un principio de culpabilidad realmente degradado, dejando la represión de estos comportamientos no tanto sobre una regulación legislativa, sino delegando de manera importante en la apreciación de la propia Administración⁴⁰.

Ahora bien, esta potestad sancionadora se manifiesta en la L.G.T. en forma de diversas infracciones, atendiendo a su naturaleza, gravedad y cuantía, clasificadas así en el Capítulo III del Título V de la norma tributaria (arts. 191 a 206 bis L.G.T.). Sin embargo, en aras de una mayor concreción, deberemos atender al art. 206 bis de la citada ley, pues, tal y como ya hemos expresado, es el precepto que mejor representa la deriva tributaria de las últimas reformas. Este artículo, titulado «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», nace en nuestra legislación tras la reforma de 2015, como ya hemos explicado, entrando a dar sentido a la supresión de la fórmula «sin que proceda la imposición de sanciones» que concluía el art. 15.3.

Este art. 206 bis obedece a la voluntad de responder con más contundencia a las nuevas formas de infracción tributaria, de una complejidad cada vez mayor. Para ello, la apreciación del ilícito tributario se deja al arbitrio de la propia Administración (art. 206 bis, párrafo 2), algo que se acompaña con el empleo del término «igualdad sustancial», un concepto jurídico indeterminado que aumenta más si cabe la discrecionalidad a la hora de apreciar este ilícito⁴¹. Estas observaciones hacen que este precepto sea tachado de inconstitucional por gran parte de la doctrina⁴², precisamente por hacer caer el principio de

³⁹ SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. «La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas», *Revista Quincena Fiscal, Sección Estudios*, n.º 22, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

⁴⁰ Así se expresa en palabras del profesor SÁNCHEZ HUETE en su artículo, *op. cit.*

⁴¹ CARRASQUER CLARI, Marisa «Una vuelta atrás en la configuración de la “elusión fiscal”», *Revista Carta Tributaria, Sección Estudios*, n.º 13, ed. Wolters Kluwer, abril, 2016.

⁴² PALAO TABOADA, Carlos «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 165, 2015, p. 17.

culpabilidad tal y como hemos explicado en la página anterior, así como por vulnerar el principio de legalidad que debe presidir toda potestad sancionadora, pudiendo entrar en conflicto con la ya citada S.T.J.U.E. de 17 de julio de 1997.

No obstante, pese a que las acusaciones vertidas contra este art. 206 bis son graves, no es incumbencia de este documento analizar la pertinencia o no de tales calificativos, sino que nos ceñiremos a estudiar las consecuencias que efectivamente nacen tras la comisión de una infracción tipificada en este artículo.

Así las cosas, atenderemos al primer párrafo del ya manido artículo, donde tipifica como infracciones del art. 15 L.G.T. cuatro comportamientos: la falta de ingreso en plazo, la obtención o solicitud indebida de devolución, y la acreditación improcedente de partidas que compensen o deduzcan la cuota de declaraciones futuras. Estos comportamientos podrán alcanzar una multa pecuniaria de hasta el 50% de la cuantía no ingresada o devuelta indebidamente, o el 15% de la cuantía indebidamente solicitada o de las cantidades indebidamente acreditadas dirigidas a compensar o deducir la cuota de declaraciones futuras.

3.3. Otras herramientas de la Administración contra la evasión fiscal

Hemos atendido a la herramienta principal de la Administración para hacer frente a la evasión fiscal, representada por la normativa antielusión. Esta es, en efecto, la forma más directa y agresiva que tiene la autoridad tributaria de hacer frente a las infracciones de los contribuyentes, mas no la única. En el panorama administrativo actual proliferan nuevos y variados instrumentos dirigidos a lograr una buena administración, que pretenden defender la legalidad no solo al amparo de la potestad coercitiva del Estado, sino de otras formas que permitan una mayor flexibilidad y agilidad.

Entre estos métodos, destacaremos algunas herramientas, como son el principio de transparencia, dirigido a los obligados tributarios; el ya célebre *compliance* tributario⁴³, que permite conocer los riesgos tributarios antes de que se materialicen; los planes de control tributarios, encaminados a asistir a los obligados tributarios a la hora de cumplir con sus

⁴³ GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles.: «Introducción al “*compliance*” tributario», en SANTANA LORENZO, M. y GARCÍA NOVOA, C. (dir.): *Practicum Compliance Tributario 2020*, Thomson Reuters, Navarra, 2019, pp. 45-65.

obligaciones..., todos ellos mecanismos que, aunque no observemos la efigie de la Administración ejerciendo su potestad de control directamente, pretenden ejercer un control no menos vigoroso a la hora de minorar la evasión tributaria.

Comenzaremos analizando el principio de transparencia, por ser una máxima común y presente en todos los instrumentos aquí enunciados. De hecho, su importancia es tal, que aparece ya en el propio preámbulo de la L.I.S. «La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades estableció las reglas esenciales de la actual estructura del Impuesto sobre Sociedades, inspirada en los principios de neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad»⁴⁴, principio que ha sido modificado en la actual regulación, y que impregna gran parte del ordenamiento actual.

Es más, este principio alcanza una proyección internacional, pues no solo implica un intercambio de información entre empresa y Administración, sino que persigue una cooperación entre los propios Estados en materia tributaria⁴⁵. Así lo expresa como objetivo el informe publicado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.), al comprobar que parte de la elusión fiscal no proviene solo de una actuación ilícita de las empresas, sino de una planificación agresiva del contribuyente, facilitada por ciertas decisiones administrativas o *tax ruling*, esto es, actuaciones estatales en materia de tributación que pueden degenerar en una «doble no imposición», denominado por la O.C.D.E. como «erosión de las bases imponibles y la transferencia de beneficios» (abreviado BEPS por sus siglas en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*). Para evitar este perjuicio, la organización aboga, entre otros objetivos, por una mejora de la transparencia entre los Estados, consistente en comunicar aquellas decisiones que puedan dar lugar a prácticas BEPS, que perjudicarían a todos los países implicados⁴⁶.

Ahora bien, para entender de manera más acertada el funcionamiento de este principio en el ámbito tributario, debemos analizar una herramienta, consecuencia directa de la aplicación de la transparencia a las finanzas de una empresa: el *compliance* tributario. Este

⁴⁴ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Preámbulo, párrafo I.

⁴⁵ SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. «La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 12, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

⁴⁶ Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Resúmenes. Informes Finales, 2015, pp. 21-23.

fenómeno se puede definir como el programa o sistema que pretende evitar que los contribuyentes cometan errores o ilícitos a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales.

El *compliance* tributario nace de la norma UNE 19602, y emerge para apoyar a la Administración tributaria en su labor garante de la legalidad tributaria, fomentando que las empresas prevengan los conflictos fiscales mediante el impulso de una formación ética y transparente, cooperando con las autoridades públicas⁴⁷. Este sistema es de gran importancia, y supone una diferencia clara y principal respecto a los mecanismos observados en la normativa antielusión estudiada previamente, otorgando dos ventajas sustanciales: por un lado, la Administración no persigue activamente las conductas ilícitas, sino que delega en los propios contribuyentes la labor de velar por el cumplimiento de sus deberes fiscales, algo que, aunque esté amparado bajo un control administrativo en último término, supone un considerable ahorro de recursos para la Administración. Por otro lado, no se limita a evitar el efecto perverso de un ilícito tributario, sino que trata de evitarlo antes de su propia existencia, fomentando una cultura tributaria más responsable y cooperadora.

Estas características son de una importancia esencial, sobre todo teniendo en cuenta las circunstancias de la economía actual, presidida por la globalización. Es evidente que la apertura de mercados y la libre circulación de capitales está dejando de ser un fenómeno endógeno europeo, para transformar la sociedad internacional en una economía globalizada. A esto se le añaden las necesarias consecuencias de las transacciones transfronterizas y la deslocalización empresarial, algo que entraña una notable pérdida económica para las arcas públicas⁴⁸. No obstante, esta pérdida se debe no solo a una actuación ilícita de los contribuyentes, que también, sino que entra en juego una política fiscal inane por parte del poder político, ajena a los principios tributarios, en una pugna por el capital extranjero, en la que, a costa de atraer y mantener inversiones, reducen las consecuencias fiscales para los obligados.

Es por tanto que el *compliance* tributario se alza como una de las principales respuestas de la Administración en su lucha no solo contra la evasión fiscal, sino contra una

⁴⁷ PÉREZ MARTÍNEZ, Lorena. «UNE 19602. Sistemas de gestión de *compliance* tributario. Entre el cumplimiento normativo y las buenas prácticas». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 947, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

⁴⁸ GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. «Buenas prácticas y transparencia fiscal», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 22, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

planificación fiscal agresiva y una política fiscal que, aunque lícita y positiva, puede acabar degenerando en una puerta abierta hacia la infracción tributaria por parte de las empresas, alentando precisamente una cultura cooperadora y transparente entre los propios obligados, a la vez que refuerza la comunicación entre las diferentes Administraciones tributarias.

En tercer lugar, y como término de estas medidas complementarias a la normativa antielusión, debemos referenciar brevemente el Plan de Control Tributario de 2021, publicado por la Resolución de 19 de enero de 2021. Mediante este plan, la Administración persigue auxiliar a los obligados a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales mediante la creación de un *big data*⁴⁹, herramienta que, por otra parte, incrementará el control y la implacabilidad de la actuación contra los infractores. Para ello, el papel de las tecnologías será principal, apostando, al igual que el *compliance*, por un cumplimiento voluntario⁵⁰.

3.4. Breve aproximación al Derecho Penal: el delito fiscal

Hasta ahora, hemos expresado perentoria y repetidamente la radical diferencia que existe entre las herramientas que han sido tratadas a lo largo de este escrito, amparadas bajo el ordenamiento tributario sancionador y el Derecho Penal, una separación necesaria dada la fuerte similitud y relación entre ambos ordenamientos, a la vez que existe una significativa y fundamental diferencia. Sin embargo, no podremos comprender de manera adecuada la magnitud de la evasión fiscal sin antes dedicar una breve reseña al tratamiento penal de esta conculcación, estudiando igualmente la necesaria relación y correspondencia que existe entre el ordenamiento penal y la rama administrativa tributaria.

⁴⁹ GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina: «El uso del big data y la inteligencia artificial por las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. Particular referencia a los principios que han de regirla y a los derechos de los contribuyentes», y HURTADO PUERTA, Javier «Big Data y la gestión tributaria», en SERRANO ANTÓN, Fernando «Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración Tributaria y contribuyentes en la era digital», Aranzadi, Thomson-Reuteurs, Navarra, 2020.

⁵⁰ FERNÁNDEZ DE LA CIGOÑA FRAGA, José Ramón. «[Plan de Control tributario 2021: Hacienda quiere ayudar a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales](#)», publicado en la página web de Centro de Estudios Financieros (CEF) el 04/02/2021 [consultado el 29/03/2021].

El delito fiscal se regula en el título XIV del Código Penal (en adelante, C.P.), cuya tipificación⁵¹ efectivamente evoca a la definición de evasión fiscal con la que hemos trabajado. Se trata, por tanto, de la misma infracción que venimos estudiando desde el comienzo de este documento, aunque su persecución, por razones de cuantía, naturaleza, gravedad y política criminal, se atribuye al ordenamiento penal del Estado.

Encontramos un total de diez artículos bajo el rótulo «De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», donde se grava con hasta seis años de prisión el delito fiscal, y una multa del séxtuplo de la cuantía que hubiere sido defraudada. Respecto al estudio de esta modalidad delictual, encontramos una interesante concurrencia de un elemento objetivo y subjetivo. Primeramente, el citado artículo exige que la cantidad defraudada sea superior a ciento veinte mil euros, siendo esta condición complementada con la existencia de una nota de mendacidad.

Así, para que este delito pueda ser apreciado se exige, además de la citada cuantía, un componente defraudatorio, esto es, actuaciones dirigidas a evitar, insidiosamente o torticera-mente, el pago de la deuda⁵², no bastando el simple impago de la deuda tributaria para poder imputar la comisión de este delito⁵³. Es más, atendiendo a la jurisprudencia, este elemento de mendacidad o ánimo defraudatorio alcanza, a la hora de apreciar la comisión de un delito fiscal, un papel de mayor relevancia que la propia cantidad evadida, siendo su inobservancia decisiva en el momento de calificar la conducta no como un delito, sino como una infracción tributaria, independientemente de su cuantía⁵⁴.

Comparando ahora el ordenamiento penal con el procedimiento tributario estudiado hasta ahora, debemos destacar una diferencia importante entre ambos: la Administración Tributaria persigue cobrar la deuda tributaria a toda costa, mientras que el Derecho Penal

⁵¹ Artículo 305 C.P.: *El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.*

⁵² Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), n.º 801/2008, de 26 de noviembre, F.J. Tercero. [RJ 2008/6963]

⁵³ Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 23ª), n.º 520/2020, de 23 de noviembre, F.J. Tercero. [ES:APM:2020:13538]

⁵⁴ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Segunda), n.º 801/2008, de 26 de noviembre, F.J. Tercero. [Rec. 496/2008]

dirige su denuedo a castigar no el mero impago, sino las artimañas engañosas del obligado. No obstante, pese a que estemos en el campo del Derecho Penal, la Administración Pública detendrá un papel trascendental, al ser necesaria su intervención para identificar la conducta elusoria⁵⁵. Además, el papel tributario no quedará limitado a calificar una conducta que pudiera ser tipificada como delito, sino que, en caso de apreciar una irregularidad administrativa junto a una posible conducta penal, podrá cobrarse la deuda tributaria, desagregando su montante de la cuantía cuyo fraude espera ser objeto de un procedimiento judicial⁵⁶.

Esta preponderancia de la Administración Tributaria en el ámbito penal evidencia la naturaleza de la tipificación del delito fiscal. Por un lado, es evidente que existe un fuerte propósito de cumplir el fin preventivo general y especial de la pena, imponiendo una condena de prisión de hasta seis años, y una multa de hasta el séxtuplo de la cantidad defraudada. Sin embargo, por otra parte, también es patente la pretensión del legislador, comprometido a evitar que las dilaciones y complicaciones propias de un procedimiento penal afecten lo mínimo a la Hacienda correspondiente, lo que justifica la presencia de la Administración Tributaria, ya sea en la iniciación de la persecución del delito, o en el cobro de la deuda cuya naturaleza no revista naturaleza penal.

Esta estrecha cooperación entre el órgano jurisdiccional y la Administración Tributaria va incluso más allá, observándose también en el momento del pronunciamiento de la Sentencia condenatoria: por virtud de la Disposición Adicional Décima de la L.G.T., la responsabilidad civil siempre será exigida al condenado en un delito contra la Hacienda Pública, siendo su cobro no función del órgano jurisdiccional (cuya actuación, de hecho, originará un conflicto de jurisdicción), sino que corresponderá a la propia Administración Tributaria, una vez la sentencia haya adquirido firmeza, iniciar un procedimiento de apremio para cobrar dicha suma⁵⁷.

⁵⁵ FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel. «Algunas cuestiones sobre el tipo básico y la conducta defraudatoria exigida en el delito fiscal», *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, n.º 51, ed. Aranzadi, 2018.

⁵⁶ CALVO VÉRGUEZ, Juan. «El delito contra la hacienda pública en la reforma de la L.G.T.», *Revista Quincena Fiscal*, n.º 11, ed. Aranzadi.

⁵⁷ COBEÑA RONDÁN, Eva María. «Ejecución de la responsabilidad civil derivada del delito: la intervención de la Administración Tributaria en el proceso de ejecución de la sentencia». *Diario La Ley, Sección Doctrina*, n.º 9709, ed. Wolters Kluwer, 5 de octubre, 2020.

4. EL FUTURO DE LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL

La Administración española ha evolucionado favorablemente a la hora de reprimir los ilícitos tributarios, aunque es cierto que aun supone una gran fuga de capital de nuestras arcas públicas, motivado principalmente por ser la evasión un campo realmente dinámico y en constante cambio, que escapa en muchas ocasiones del control de la Administración estatal. Este hecho es, sin embargo, conocido por el Estado, y resulta alentador observar como la Administración Tributaria está avanzando, lenta pero inexorablemente, hacia un sistema tributario realmente innovador, abogando por un control telemático que ofrece un mayor dinamismo, y enfocando su papel en la coordinación ya no con la Unión Europea, sino con el resto de los Estados que conforman la Sociedad Internacional, en un afán por estrechar el círculo y dificultar gradualmente el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este cambio nace ya al comienzo de este siglo XXI, momento en el que la globalización ha aumentado vertiginosamente su impulso, en parte por el preponderante papel de la tecnología. Esta circunstancia ha generado un profundo cambio de paradigma a nivel global en todas las esferas de la sociedad, también en el mundo jurídico. Siendo esta la realidad, fue la Unión Europea la organización pionera en observar el efecto globalizador en el plano fiscal ya desde 1957, advirtiendo que generaba no solo una mayor vulnerabilidad en los Estados frente a la evasión, sino que fortalecía la posición de los paraísos fiscales como territorios insurrectos a la legislación tributaria. Por ello, fue la Comisión Europea quien propuso la necesidad de contar con sistemas fiscales más eficaces, así como de incrementar el consenso internacional a la hora de responder decidida y coordinadamente a este problema⁵⁸. Es precisamente este contexto y objetivo el que presidirá y caracterizará buena parte de las medidas que guiarán la política fiscal y tributaria de los últimos años.

En este sentido, una de las medidas que ha implementado la Unión Europea ha sido la proliferación de diversos grupos de trabajo, dirigidos todos ellos a lograr una progresiva armonización en lo referente al I.S. Es cierto que esta materia tributaria es competencia estatal, pero paulatinamente se observa una mayor intervención europea, encaminada a

⁵⁸ PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M. «Propuestas contra el blanqueo de capitales y el fraude fiscal: el fomento de la gobernanza en el ámbito fiscal». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 17, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2011.

lograr una normativa fiscal que, aunque no sea común y homogénea a nivel europeo, sí esté condicionada al respeto de los llamados «Códigos de Conducta» aprobados por el Consejo en los últimos años, normas no vinculantes que, sin embargo, suponen una suerte de *soft law* que empuja, al menos moralmente, a Estados y empresas a obedecer una regulación relativamente normalizada, cuya cesión plena a las instituciones europeas se plantea lejana⁵⁹. Sin embargo, en lo que sí ha avanzado la Unión ha sido no en una materia tributaria concreta, sino en la obligación de los Estados de compartir de manera automática toda la información relativa a cualquier materia impositiva con el resto de los países europeos, todo con vistas a lograr un frente común frente al fenómeno transnacional de la evasión fiscal.

En directa relación con este esfuerzo, deberemos destacar el ya mencionado proyecto BEPS, coordinado por la O.C.D.E. para luchar contra la planificación fiscal agresiva de las grandes empresas. Sin embargo, este proyecto se encuentra avanzando hacia una nueva vertiente, centrado en la economía digital y contando con la participación activa española, que busca modificar el reparto internacional de las Bases Imponibles de las empresas multinacionales⁶⁰, algo que pretende converger en una solución unificada, y que tiene como base principal potenciar aún más el intercambio de información entre los Estados. Esta medida, enfocada principalmente en incrementar la circulación de datos y las comunicaciones internacionales entre Administraciones, encuentra su sentido en el contexto actual pues, tal y como hemos repetido a lo largo del presente trabajo, la actuación tributaria ya no puede circunscribirse o limitarse a controlar un territorio limitado a un Estado, sino que debe actuar de manera coordinada para tratar de amparar la legalidad de todos los países del entorno. En esta línea, observamos las actuaciones y novedades de la última reunión de los ministros de finanzas del G-7, donde precisamente han adoptado un acuerdo para evitar este traslado de beneficios por parte estas empresas⁶¹.

Este intercambio de información es, de hecho, uno de los pilares de la política tributaria actual, siendo la punta de lanza de la Administración en la lucha contra la evasión fiscal y, sobre todo, contra la planificación fiscal agresiva, pues estas actuaciones perversas,

⁵⁹ ALONSO ARCE, Iñaki. «Las propuestas fiscales de la Comisión Europea en materia de imposición directa en perspectiva», *Revista Fórum Fiscal, Sección En Portada*, n.º 268, ed. Wolters Kluwer, 2020.

⁶⁰ *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, Madrid, 28 de enero de 2020, p. 14.

⁶¹ ANGLÈS JUANPERE, Benjamí. «Acuerdo decisivo para lograr que las multinacionales también paguen impuestos en los países donde operan», [visto en TheHuffingtonPost](#) [Consultado el 16/06/2021]

pese a no revestir las características que identifican a esta conducta, sí son igualmente dañinas para los Estados. La importancia y el blindaje de la Administración en este sentido se puede observar en las últimas novedades reglamentarias, que tienen por objetivo controlar los flujos de información que puedan anticipar estas conductas, destacando la obligación de los intermediarios fiscales, ya sean abogados, gestores o asesores, a declarar a la Administración Tributaria las operaciones transfronterizas que puedan resultar potencialmente agresivas⁶². Como es observable, esta medida no solo refuerza el papel de la Administración, sino que participa de una preocupante deriva tributaria ya descrita, pudiendo llegar a inferir y mermar la esfera de derechos de los obligados, una tendencia ya expresada en palabras de Magraner Moreno⁶³.

Respecto al panorama nacional, la política fiscal también se ve imbuida de las relaciones e influencias de los ordenamientos vecinos, lo que motiva que existan algunas medidas cuya implementación haya venido inspirada por otros países de nuestro entorno, y otras cuya implementación se está barajando. Tal es el caso, por ejemplo, de las inspecciones selectivas en sectores con un alto riesgo de incurrir en un ilícito tributario, una medida nacida en los países nórdicos, e incorporado plenamente no solo en España, sino en gran parte de los Estados miembros, o la creación de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, una entidad dependiente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (A.E.A.T.), entidad surgida con objetivo de hacer frente a los nuevos y sofisticados métodos del fraude y evasión tributaria⁶⁴, nacida a inspiración de la *Harmaan Talouden Tietoyksikkö* finlandesa. Además, hay una serie de medidas cuya implementación goza de un gran arraigo en países vecinos, cuya anexión podría suponer para el Estado español un importante avance en cuanto al cumplimiento. Concretamente, se trata de una medida

⁶² «Información sobre planificaciones fiscales agresivas», Consejo de Ministros (Hacienda), La Moncloa, 6 de abril de 2021. Consultado en la [página web del Consejo de Ministros](#), el 19/04/2021.

⁶³ *Op cit.*

⁶⁴ Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se crean equipos de estudio del fraude en los Departamentos de Recaudación y Gestión Tributaria, se ordena la elaboración del Plan General de Control Tributario y se modifica la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

existente en Portugal, denominado «lotería del I.V.A.», consistente en un sorteo de vehículos de alta gama entre los contribuyentes⁶⁵⁶⁶.

A esto se le añade la ya mencionada transparencia y el *compliance* tributario, una herramienta realmente novedosa que, lejos de haberse estancado, prosigue su evolución hacia una mayor y mejor control de los obligados. En este contexto, en el año 2019, la Administración Tributaria elaboró el llamado «Plan de Control Tributario y Aduanero», un instrumento dirigido a incrementar aun más la transparencia y la comunicación con otras instituciones europeas, a lo que se acompaña con una herramienta dirigida a gestionar los riesgos tributarios y gestionarlos, agrupando los colectivos según el seguimiento necesario⁶⁷.

Sin embargo, la evolución de la Administración no persigue únicamente lograr un mayor control y comunicación entre los Estados y responsables administrativos, sino que también persigue crear una conciencia global sobre la necesidad y responsabilidad de cumplir fielmente las obligaciones tributarias. Dejando a un lado los postulados de autores como Marx o Rousseau sobre la conveniencia de cumplir con las obligaciones cívicas, hoy en día la cooperación ciudadana resulta esencial para lograr una administración efectiva. De hecho, podemos observar esta iniciativa en la propia página web de la Agencia Tributaria, donde, a partir de los diez años, los alumnos de primaria y secundaria podrán acceder a un portal educativo e interactivo donde la Administración explica, de una manera acorde a la edad de los espectadores, la importancia de cumplir adecuadamente el deber ciudadano de contribuir⁶⁸, teniendo «*como objetivo primordial transmitir valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras.*

⁶⁵ ÁLVAREZ ARROYO, Francisco. «Medidas antifraude fiscal: propuestas de diverso calado y aplicación en España de las adoptadas en otros países». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 15 ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

⁶⁶ La *Fatura da Sorte* se trata de un sistema para reducir la evasión del impuesto sobre el valor añadido implementado por el gobierno portugués. Consistente en que, al realizar una transacción y abonar el correspondiente importe, se emitirá una factura, con la que, acumulando un total de diez euros, se tendrá derecho a una opción de participar en un sorteo organizado por la *Autoridade Tributária e Aduaneira* lusa, que reparte desde automóviles de alta gama hasta importantes montantes económicos entre los participantes. Este sistema ha conseguido situar a Portugal como uno de los países europeos con menor índice de evasión de I.V.A.

⁶⁷ MENÉNDEZ FERNÁNDEZ, Jaume. «El *compliance* tributario: un escalón más hacia la transparencia fiscal», *Diario La Ley, Sección Novedad Editorial*, n.º 9369, ed. Wolters Kluwer, abril, 2019.

⁶⁸ La página web reseñada se conoce como «[Portal de Educación Cívico-tributaria](#)», desarrollada por la Agencia Tributaria, en colaboración con el Instituto de Estudios Fiscales, donde, tanto los profesores como los alumnos hasta el segundo ciclo de educación secundaria, podrán acceder a un portal de contenido educativo, centrado únicamente en el mundo tributario.

Por ello, su finalidad no es tanto facilitar contenidos académicos cuanto contenidos cívicos»⁶⁹.

Esta preocupación por fomentar una buena educación cívica en el ámbito tributario se traslada de igual manera a las administraciones autonómicas, como es ejemplo en la Administración de País Vasco, donde se prevé como una de las principales armas contra la lucha antifraude «El reforzamiento de la conciencia fiscal de la ciudadanía, para lo cual, entre otras medidas, la Hacienda Foral de Bizkaia ha impulsado la implantación de un módulo de educación tributaria entre el alumnado de educación secundaria obligatoria y de bachillerato de los centros de Bizkaia»⁷⁰.

Una vez atendidas estas medidas, podemos declarar indubitadamente que la Administración Tributaria asienta su evolución en una serie de pilares muy diferentes a los que pudiéramos observar en la L.G.T. o el I.S., pues, lejos de alentar o reforzar conductas represivas, que también, el objetivo de la Administración parece ser no tanto alzarse como una maquinaria coercitiva, sino delegar en la propia sociedad y en los obligados tributarios el autocontrol de los deberes tributarios. Por un lado, la máxima principal que preside toda estrategia tributaria es la transparencia, algo lógico y entendible considerando el papel que ha cobrado la tecnología en nuestra sociedad, y algo en lo que la Administración española ha puesto un gran énfasis hasta consolidarse como un referente a nivel mundial⁷¹. Todo esto va aparejado a incrementar de manera notable el intercambio de información entre las propias Administraciones, algo que contribuye de una manera importante no solo a reforzar el importante efecto de la transparencia, sino que facilita la recíproca influencia de los Estados en cuanto a medidas tributarias, como es la incorporación al panorama español de medidas de nuestro entorno como la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, de inspiración finlandesa.

De esta manera, podemos afirmar que la Administración evoluciona atendiendo a las nuevas exigencias de nuestra sociedad, abogando por una mayor transparencia y una incidencia cada vez mayor en el mercado digital, siendo consciente de la importancia de trabajar

⁶⁹ Portal de Educación Cívica de la Agencia Tributaria. Información sobre el [portal EDUCACIÓN CÍVICO-TRIBUTARIA](#) [Consultado el día 02/04/2021].

⁷⁰ Resolución 1/2021, de 4 de enero, de la Dirección General de Hacienda, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2021, Introducción.

⁷¹ *Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023*, Madrid, 28 de enero de 2020, p. 16

juntamente con otras autoridades tributarias internacionales para hacer frente a una evasión cada vez más compleja. Todo esto se acompaña, como hemos dicho, de un gran esfuerzo e inversión en medidas que pudiéramos calificar como «tradicionales», ya sea un aumento de las inspecciones, incrementar y agravar las consecuencias de la evasión y el fraude, o el tratamiento de nuevos campos que antes, debido a su escasa importancia, no recibían la atención tributaria adecuada, como, por ejemplo, el teletrabajo, cuya regulación está siendo abordada de manera intensa por la Administración para poder no solo regularizar su régimen, sino evitar conflictos innecesarios entre instituciones y contribuyentes⁷².

⁷² MORIES JIMÉNEZ, MARÍA TERESA. «Régimen fiscal de las compensaciones retributivas derivadas del teletrabajo: cuestiones sin resolver y propuestas de regulación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Revista Quincena Fiscal, parte Estudios*, n.º 8, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2021.

5. CONCLUSIONES

La evasión fiscal es un fenómeno que se revela como una de las principales pérdidas económicas para los Estados, y, por tanto, para los ciudadanos de todo el mundo. Sin embargo, a diferencia de otras situaciones dañosas para el conjunto de la sociedad, los ciudadanos son plenamente conscientes del daño que genera esta situación, y tienen una opinión perfectamente formada a la hora de criticar y vilipendiar esta actuación por parte de los infractores, sea cual fuere su nivel de ingresos⁷³. Esta razón, junto con el tremendo menoscabo que genera la evasión en una sociedad, justifican la dureza e ímpetu con el que la Administración Tributaria persigue esta actuación infractora. Una implacable persecución que, sin embargo, no ha podido evitar que cuatrocientos veintisiete mil millones de euros (427.000.000.000 €), una cifra que equivaldría a pagar durante más de seis mil años el salario de Lionel Messi, sean esquilados de las haciendas de los Estados tan solo durante el año 2020.

A la hora de analizar la forma en la que los infractores proceden a semejante fuga de capital, encontramos una indefinida lista de comportamientos que pueden amparar dicha conducta, desde actuaciones a pequeña escala, como servirse de casinos o cupones de lotería⁷⁴, hasta colosales operaciones de modificaciones societarias. Debido a la infinitud de maneras, en el presente trabajo hemos decidido analizar dos de las principales, siendo a su vez dos de las actuaciones donde la L.G.T. o la L.I.S. se enfocan con una mayor atención. Precisamente, es la L.G.T. donde encontramos la principal respuesta administrativa a la evasión fiscal, ley nacida en 2003 que aúna no solo regulación estrictamente tributaria, sino que incorpora preceptos de naturaleza sancionadora, dirigidos a combatir las actuaciones infractoras. En su redacción observamos con una posición destacada el art. 15, descriptor del conflicto en la aplicación de la ley tributaria, una figura con una prolongada evolución, heredera del fraude de ley, que se ha convertido no solo en la cláusula general antielusión por excelencia de nuestro ordenamiento, sino que también ha servido a la Administración para recibir profusas críticas por parte de la doctrina. La

⁷³ Grado de Tolerancia Fiscal ante diferentes comportamientos de fraude fiscal. El 93,2% de los encuestados encuentran «nada tolerable» o «poco tolerable» que una empresa eluda o evite el pago del Impuesto de Sociedades. Centro de Investigaciones Sociológicas, 3290 Opinión Pública y Política Fiscal (XXXVII), 9 de junio de 2020.

⁷⁴ MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga, «Blanqueo de capitales y evasión fiscal», ed. Lex Nova, Valladolid, 2012.

disconformidad llega incluso a tachar a esta ley de inconstitucional⁷⁵, concretamente a consecuencia del art. 206 bis, precepto que ordena y regula la aplicación de la mencionada cláusula antiabuso. Atendiendo a lo indicado al comienzo de este último epígrafe, es cierto que la evasión fiscal supone una pérdida ciclópea de recursos para los Estados, pero también es cierto que la lucha contra esta lacra ha de ejecutarse siempre respetando escrupulosamente la legalidad y los derechos de los ciudadanos, algo que, atendiendo a lo aquí expuesto, se ignora en el citado artículo. Específicamente, la disposición que genera una mayor desazón es el primer párrafo del mencionado precepto, pues supone ciertamente una total falta de proporcionalidad y una afrenta directa al principio de legalidad que debe regir toda disposición sancionadora, algo que ya fue criticado en otros momentos por la jurisprudencia europea respecto de otras normas de nuestro entorno⁷⁶, y que muchos autores traen a colación a la hora de abogar por la reforma de esta ley.

Sin embargo, como hemos comentado anteriormente, esta y otras normas similares no logran conseguir el efecto deseado, pues, pese al endurecimiento de sus condenas y la desmedida persecución, la evasión fiscal sigue al alza. Por ello, es loable el esfuerzo de la Administración Tributaria por tratar de buscar nuevos métodos, alejándose del tradicional monopolio de respuesta represiva que, en vista de los resultados, se ha revelado insuficiente. Para acometer dicha tarea, la Administración ha observado acertadamente la necesidad de coordinar su actuación con los Estados de su entorno, destacando actualmente su esfuerzo por copar los campos tecnológicos y controlar el flujo de información necesario para poder cercar a los infractores. Pero esta actuación no puede componerse únicamente de medidas normativas dirigidas a aumentar la presencia administrativa, sino que ha hecho hincapié en uno de los factores principales: la educación cívica tributaria. Retomando lo expuesto al comienzo de este apartado, la opinión española se torna abrumadoramente mayoritaria al vituperar el comportamiento infractor en materia fiscal, algo que ha de ser aprovechado por las instituciones, no solo para atacar y reprimir la evasión, sino para generar una verdadera conciencia tributaria dentro de las propias empresas. Esta voluntad ha llegado incluso a la propia Organización de Naciones Unidas, donde, en el Foro Económico Mundial de 1999, se anunció la Responsabilidad Social Corporativa, un

⁷⁵ SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. «La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas», *Revista Quincena Fiscal, Sección Estudios*, n.º 22, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

⁷⁶ v. gr. Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas (Sala Cuarta ampliada), caso *Arne Mathisen AS c. Consejo de la Unión Europea*, de 4 de julio de 2002. [TJCE/2002/219]

instrumento que ha sido plenamente integrado en el contexto europeo⁷⁷, y que persigue «ir más allá de lo exigido en la propia norma legal, actúa atendiendo al interés público y no exclusivamente al propio»⁷⁸.

Como colofón a este desenlace, cabe afirmar que la evasión fiscal supone un robo no al Estado, sino a todos y cada uno de los ciudadanos. La Administración puede afanarse en su lucha contra este fenómeno, pero en un mundo actual, globalizado y digitalizado, donde las fronteras han desaparecido en el mercado, será imposible su control si basa su actuación únicamente en medidas represivas.

Siendo conocedoras de esto, las instituciones comienzan a mostrar un interés cada vez mayor en la importancia de involucrar a la ciudadanía general, como ya hemos mencionado, en la custodia de la legalidad relativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues no se conseguirá erradicar completamente el fenómeno evasivo hasta que todos y cada uno de los individuos sean conscientes de la importancia, la naturaleza y el destino que se le da a sus contribuciones. Un objetivo que se presenta aún lejano, pero cuyo trayecto ya ha comenzado, dirigiéndose hacia una administración tributaria cooperante con sus homólogas europeas y mundiales, consciente de la importancia de la información y la transparencia, a la vanguardia de la técnica y la digitalización... algo que debe ir acompañado de la necesaria defensa de los principios de justicia, legalidad o no confiscatoriedad, principios que, en ocasiones, parecen menospreciados, pero cuya ausencia eliminaría toda legitimidad no solo del impuesto o del Derecho Tributario, sino del Estado en su conjunto.

⁷⁷ Comisión de las Comunidades Europeas. Libro Verde. «Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas», Bruselas, 18 de julio, 2001. [COM(2001) 366 final].

⁷⁸ FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa. «Responsabilidad social corporativa como herramienta de lucha contra la planificación fiscal agresiva», *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales, parte Cuestiones Prácticas*, n.º 9, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

6. BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

ALONSO ARCE, Iñaki. «Las propuestas fiscales de la Comisión Europea en materia de imposición directa en perspectiva». *Revista Forum Fiscal*, núm. 268, Sección En Portada, ed. Wolters Kluwer, octubre, 2020.

ÁLVAREZ ARROYO, Francisco. «Medidas antifraude fiscal: propuestas de diverso calado y aplicación en España de las adoptadas en otros países». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

AMORÓS RICA, Narciso. «La elusión y la evasión tributaria» *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, núm. 59, ed. EDERSA, Madrid, 1965.

BAJO FERNÁNDEZ, M. Y BACIGALUPO, S. «Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez», ed. La Ley, Madrid, septiembre de 2008.

CALVO VÉRGEZ, Juan. «El delito contra la hacienda pública en la reforma de la LGT». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

CALVO VÉRGEZ, Juan. «Fusiones y escisiones en el Impuesto sobre Sociedades: cuestiones conflictivas». *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 18, Sección Monografías, ed. CISS, 31 de octubre, 2011.

CARRASQUER CLARI, Marisa. «Una vuelta atrás en la configuración de la “elusión fiscal”». *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, núm. 13, Sección Estudios, ed. Wolters Kluwer, abril, 2016.

CARRIÓN MORILLO, David. «El lobo de Wall Street. A propósito del blanqueo de capitales y la evasión fiscal». *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, núm. 50, Ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

COBEÑA RONDÁN, Eva María. «Ejecución de la responsabilidad civil derivada de delito: la intervención de la Administración Tributaria en el proceso de ejecución de la sentencia». *Diario La Ley*, núm. 9709, Sección Doctrina, ed. Wolters Kluwer, 5 de octubre, 2020.

DELGADO PACHECO, Abelardo. «El conflicto en la aplicación de la Norma Tributaria». *Partida Doble*, núm. 159, Sección Artículos, octubre, 2004.

ESCUIN PALOP, C. «Sobre las leyes y sus límites», *Revista española de Derecho Administrativo*, ed. Civitas, Pamplona, 2010.

FABIÁN CAPARRÓS, Eduardo Ángel. «El delito de blanqueo de capitales», ed. Cóllex, Madrid, 1998, p. 55.

FERNÁNDEZ BERMEJO, Daniel. «Algunas cuestiones sobre el tipo básico y la conducta defraudatoria exigida en el delito fiscal». *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, núm. 51, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa. «Responsabilidad social corporativa como herramienta de lucha contra la planificación fiscal agresiva». *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 9, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

GARCÍA BERRO, Florián. «Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal», *Revista Nueva Fiscalidad, Sección Estudios*, núm. 1, 2020.

GARCÍA BERRO, Florián. «Elusión tributaria y cláusula antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo», ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, octubre, 2018.

GARCÍA NOVOA, César. «La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal». *Diario La Ley*, núm. 6381, Sección Doctrina, ed. La Ley, 19 de diciembre, 2005.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, María Jesús. «“Motivos económicos válidos” como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2019.

GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. «Buenas prácticas y transparencia fiscal». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

HUESCA BOADILLA, Ricardo. «Procedimientos tributarios». *Revista Impuestos*, Ref. D.96, tomo 2, ed. La Ley, 2000.

DE JUAN CASADEVALL, Jorge. «La necesaria delimitación objetiva entre el conflicto para la aplicación de la norma tributaria y la cláusula de motivos económicos válidos: ¿debe tramitarse siempre el procedimiento de conflicto? A propósito del ATS de 17 de febrero de 2020». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 11, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

JUEZ MARTEL, Pedro. «La contabilidad y su relación con el derecho penal y el derecho laboral» Capítulo 7 de *Manual de contabilidad para juristas. Funcionamiento, análisis y valoración de empresas, detección de prácticas perniciosas y relación con las distintas áreas del Derecho*, 2ª edición, ed. La Ley, Madrid, febrero, 2010.

MAGRANER MORENO, Francisco J. «La concurrencia del controvertido “motivo económico válido” en las operaciones de reestructuración empresarial (STS 20 de julio de 2014)». *Tribuna Fiscal*, núm. 277, Sección Panorama, ed. CISS, marzo-abril, 2015.

MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga. «Blanqueo de capitales y evasión fiscal», ed. Lex Nova, Valladolid, 2012.

MENÉNDEZ FERNÁNDEZ, Jaume. «El compliance tributario: un escalón más hacia la transparencia fiscal». *Carta Tributaria, Revista de Opinión*, núm. 48, Sección Estudios, ed. Wolters Kluwer, marzo, 2019.

MORIES JIMÉNEZ, María Teresa. «Régimen fiscal de las compensaciones retributivas derivadas del teletrabajo: cuestiones sin resolver y propuestas de regulación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 8, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2021.

LLANES DEL BARRIO, María José. «Fraude fiscal, economía de opción y fraude de ley analizados desde el concepto de *tax gap* o brecha fiscal». *Diario La Ley*, núm. 9739, *Sección Tribuna*, ed. Wolters Kluwer, 19 de noviembre, 2020.

LÓPEZ ESPADAFOR y LOMBARDEO EXPÓSITO, «Revisión de la problemática de los paraísos fiscales y su incidencia en el blanqueo de capitales». *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios y casos prácticos*, núm. 323, 2010.

OCHOA LEÓN, Martha. «Elusión o evasión fiscal», *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, 2013.

PALAO TABOADA, C. «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 165, 2015.

PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M. «Propuestas contra el blanqueo de capitales y el fraude fiscal: el fomento de la gobernanza en el ámbito fiscal». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2011.

PÉREZ MARTÍNEZ, Lorena. «UNE 19602. Sistemas de gestión de compliance tributario. Entre el cumplimiento normativo y las buenas prácticas». *Revista Actualidad Aranzadi*, núm. 947, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

PINA MONTANER, V. y BASTIDA PEYDRO, M. «El convenio multilateral y las medidas para evitar la utilización abusiva de los convenios para evitar la doble imposición». *Actualidad Administrativa*, núm. 10, sección Hacienda Pública, ed. Wolters Kluwer, 2017.

RIBES RIBES, Aurora. «La exención de responsabilidad penal de las personas jurídicas a través de los *compliance programs*: Una propuesta para el derecho tributario». *Revista Forum Fiscal*, núm. 273, Sección Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal, ed. Wolters Kluwer, 2021.

RUIZ DE VELASCO PUNÍN, Carlota. «Consecuencias derivadas del incumplimiento de la obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Un análisis desde la óptica de su adecuación al Derecho de la Unión Europea». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. «La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 22, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. «La planificación potencialmente agresiva y el nuevo deber informativo de los intermediarios». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 12, ed. Aranzadi, Cizur Menor, 2020.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. «La prohibición de acumulación de sanciones fiscales y penales». *La Ley Unión Europea*, núm. 64, ed. Wolters Kluwer, noviembre, 2018.

TÓRRES HELENO, T. «Derecho Tributario o Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria». *Revista dos tribunas*, Sao Paulo, Brasil, 2003.

LEGISLACIÓN

Constitución Española de 1978.

Directiva 2009/133/CE, del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados Miembros.

Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

Recomendación de la Comisión Europea, de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva. [2012/772/UE]

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles.

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta), asunto C-251/16, de 22 de noviembre de 2017.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de 10 de noviembre de 2011, *asunto Sociedade Gestora de Participações Sociais S.A. c. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*. [EU:C:2011:718].

Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas (Sala Cuarta ampliada), *caso Arne Mathisen AS c. Consejo de la Unión Europea*, de 4 de julio de 2020.

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, *A. Leur-Bloem c. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*.

Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 83/1986, de 26 de junio.

Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 76/1990, de 30 de mayo.
[ES:TC:1990:76]

Sentencia del Tribunal Constitucional, núm. 146/2015, de 25 de junio.
[ES:TC:2015:146]

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Segunda, de lo Penal), núm. 1704/2001, de 29 de septiembre [Rec. 1431/2000]

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, Sección 2ª) núm. 1061/2007, de 30 de mayo, 2011.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Segunda), núm. 801/2008, de 26 de noviembre.
[Rec. 496/2008]

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª), núm. 801/2008, de 26 de noviembre. [RJ 2008/6963]

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª), de 27 de mayo de 2013. [ES:AN:2013:2441]

Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 16 de julio de 2020. [ES:AN:2020:2152]

Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid (Sección 23ª), núm. 520/2020, de 23 de noviembre. [ES:APM:2020:13538]

Sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra (Sección 1ª), núm. 619/2012, de 30 de noviembre- [ES:APPO:2012:2990]

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Agencia Estatal de Administración Tributaria. Informe de la Comisión Consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma. *Conflicto núm. 1. Impuesto sobre Sociedades. Gastos financieros de financiación intragrupo*, publicado en septiembre de 2018.

Consulta Vinculante a la Dirección General de Tributos, núm. V1855-20, de 9 de junio, 2020. [JT/2020/628]

Consulta Vinculante a la Dirección General de Tributos, núm. V2617-20, de 29 de junio, 2020. [JT/2020/245661]

Consulta Vinculante a la Dirección General de Tributos, núm. V2824-20, de 17 de septiembre, 2020. [JT/2020/917].

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, núm. 00/01397/2016/00/00, de 8 de octubre, 2019.

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, núm. 00/06461/2016/00/00 de 21 de enero, 2020. [JT/2020/82]

Resolución 242/2007, del Tribunal Económico Administrativo Central, Sección Vocalía 3ª, de 17 de mayo de 2007.

OTROS DOCUMENTOS

Agencia Estatal de Administración Tributaria. Plan de prevención del fraude fiscal.

ANGLÈS JUANPERE, Benjamí. «Acuerdo decisivo para lograr que las multinacionales también paguen impuestos en los países donde operan», [visto en TheHuffingtonPost](#) [consultado el 16/06/2021]

CIS. Barómetro de marzo de 2020, avance de resultados, estudio n.º 3277.

CIS. Grado de fraude fiscal que existe en España, 3290 Opinión pública y política fiscal (XXXVII).

CIS. Percepción personal de la presión fiscal, 3290 Opinión pública y política fiscal (XXXVII).

CIS. Efecto del fraude fiscal, 3290 Opinión pública y política fiscal (XXXVII)

CIS. Valoración del esfuerzo de la Administración para la lucha contra el fraude fiscal, 3290 Opinión pública y política fiscal, (XXXVII).

CIS. Grado de tolerancia ante diferentes comportamientos de fraude fiscal, 3290 Opinión pública y política fiscal (XXXVII).

Fatura da Sorte. Autoridade Tributária e Aduaneira. [Página web de la «Factura de la suerte».](#)

FERNÁNDEZ DE LA CIGONA FRAGA, JOSÉ RAMÓN. «[Plan de Control tributario 2021: Hacienda quiere ayudar a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales](#)», publicado en la página web de Centro de Estudios Financieros (CEF) el 04/02/2021 [consultado el 29/03/2021].

Información sobre planificaciones fiscales agresivas. Ministerio de Hacienda, 6 de abril, 2021.

[La factura del fraude fiscal en España asciende a más de 26.000 millones](#). Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda, GESTHA, 2018. [Consultado el 15/11/2020].

Libro Verde de la Comisión de las Comunidades Europeas. Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas, Bruselas, 18 de julio, 2001. [COM(2001) 366 final]

MARTÍN CAVANNA, J.M.; SACRISTÁN SÁNCHEZ, C. *Contribución y transparencia 2017. Informe de transparencia de la responsabilidad fiscal de las empresas del IBEX 35*. Fundación Compromiso y Transparencia, abril, 2018.

Plan Estratégico de la Agencia Tributaria, 2020-2023. Madrid, 28 de enero, 2020.

[Portal de Educación Cívico-Tributaria](#), Agencia Tributaria; Instituto de Estudios Fiscales. [Consultado el 2/04/2021].

Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes Finales 2015. Resúmenes. Informes Finales 2015.

Tax justice Network. El Estado de la Justicia Fiscal: 2020, la justicia fiscal en tiempos de la Covid-19. Noviembre de 2020.