

VNIVERSITAT DE VALÈNCIA

() **Facultat de Dret**

Departamento de Derecho Financiero e Historia del Derecho

Área de Derecho Financiero y Tributario

Programa de Doctorado en Derecho, Ciencia Política y Criminología



TESIS DOCTORAL

**Las normas generales antielusión en materia tributaria.
Un análisis desde la perspectiva interna, europea e internacional**

Presentada por:

Benjamín Sevilla Bernabéu

Dirigida por:

Prof. Dr. Francisco Alfredo García Prats

Valencia, enero 2023

La presente tesis doctoral se ha realizado en el marco de un contrato para la formación de personal investigador de carácter predoctoral, dentro del Proyecto de Investigación «Globalización, multilateralismo y modulación de las garantías y derechos de los contribuyentes», financiado por el “Programa Estatal de I+D+i Orientada a los Retos de la Sociedad” del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad (DER 2017-88731-R).

ÍNDICE

ABREVIATURAS	1
INTRODUCCIÓN	5
OBJETO DE ESTUDIO Y METODOLOGÍA	13
INTRODUCTION	15
OBJECT OF STUDY AND METHODOLOGY	21
CAPÍTULO I: USO Y ABUSO EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL	23
1. Uso: economía de opción y el principio de libre elección	25
1.1. Economía de opción: ni resistencia o desobediencia ni antijuridicidad	33
1.2. Economía de opción y planificación fiscal lícita	35
1.3. Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la economía de opción	38
1.4. Recapitulación	42
2. Abuso	44
2.1. Introducción y configuración del abuso: breve análisis comparado	45
2.2. Delimitación conceptual	49
2.3. Relación abuso y elusión	51
3. Elusión	54
4. Evolución de las normas generales antielusión en el ordenamiento tributario español	62
4.1. El principio de calificación	65
4.1.1. Delimitación conceptual y evolución legislativa del instituto de la calificación	66
4.1.2. Límites a la función recalificadora	72
4.1.3. Aspectos controvertidos	73
4.2. Simulación	76
4.2.1. Antecedentes y cambios normativos	76
4.2.2. Aproximación al concepto de simulación. Características y problemas latentes	79

4.2.3. Los motivos económicos válidos como forma de contrarrestar los indicios de simulación.....	88
4.2.4. Los efectos y consecuencias de la declaración de simulación.....	90
4.2.5. La prueba en la simulación.....	92
4.2.6. La sancionabilidad de la simulación.....	95
4.3. Fraude de ley	97
4.3.1. El fraude de ley civil.....	98
4.3.2. El fraude de ley tributario LGT 1963	100
4.3.3. El conflicto entre normas, relaciones entre normas y relaciones entre sistemas jurídicos.....	109
4.4. El conflicto en la aplicación de la norma	110
4.4.1. Antecedentes y superación del modelo establecido en el artículo 24 LGT 1963	110
4.4.2. Críticas a la cuestión terminológica.....	113
4.4.3. Análisis del artículo 15 LGT	116
4.4.3.1. <i>Carácter notoriamente artificioso o impropio</i>	121
4.4.3.2. <i>Ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes y distintos del ahorro fiscal</i>	125
4.4.4. El tedioso procedimiento especial	128
4.4.5. Consecuencias jurídico-tributarias de la aplicación del artículo 15 LGT	132
4.4.6. La punibilidad de la elusión fiscal.....	140
4.4.6.1. <i>¿Es sancionable penalmente la elusión? Análisis de la sentencia 120/2005 del Tribunal Constitucional</i>	140
4.4.6.2. <i>Delito contra la Hacienda Pública</i>	144
4.4.7. Valoración del artículo 15 LGT.....	150
4.4.8. Informes de la Comisión consultiva sobre el conflicto en la aplicación de la norma.....	151
4.4.8.1. <i>Clasificación</i>	152
4.4.8.2. <i>Informes que sustentan que el artículo 15 LGT se basa en el fraude civil y no existen diferencias con el fraude LGT 1963</i>	154
A) Informe n.º 1	154
B) Informe n.º 2	159
C) Informe n.º 4	162
D) Informe n.º 8	166

4.4.8.3. Informes que fundamentan que el artículo 15 LGT no es diferente al artículo 24 LGT 1963 y compendio de requisitos	169
A) Informe n.º 3	169
B) Informe n.º 5	172
C) Informe n.º 6 y n.º 6 bis	175
D) Informe n.º 7	176
4.4.8.4. Informe n.º 9: fusión de criterios.....	179
4.4.8.5. Consideraciones y propuesta.....	182
4.5. Límites al concepto de elusión fiscal.....	185
4.6. Figuras <i>extra legem</i> utilizadas por la jurisprudencia.....	189
4.6.1. Negocio indirecto	190
4.6.2. Negocio jurídico anómalo	195
4.6.3. Levantamiento del velo	198
4.7. La carga de la prueba en las normas generales antielusión	202
4.8. Motivos económicos válidos	205
5. Normas específicas antielusión en el ordenamiento español	207
5.1. Las SAARs que se refieren a la exigencia de motivos económicos válidos .	209
5.2. Las SAARs como recalificación de determinadas operaciones	212
5.3. Las SAARs para contrarrestar la elusión fiscal mediante sociedades	214
5.4. Relación-ponderación entre normas antielusión generales y específicas	215
6. Consideraciones finales	218
CAPÍTULO II: INCIDENCIA DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA EN LA CONFIGURACIÓN DEL ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA.....	225
1. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia: origen y evolución del principio de prohibición del abuso	227
1.1. Primeros precedentes.....	228
1.1.1. Van Binsbergen	228
1.1.2. Centros.....	229
1.2. Modulación y definición del abuso	232
1.2.1. Emsland-Stärke: los elementos del abuso	232
1.2.2. Halifax: configuración del elemento subjetivo.....	234
1.2.3. Cadbury Schweppes: configuración del elemento objetivo	239
1.3. Distinción de casos	245

1.4. Evolución de la posición jurisprudencial.....	252
1.4.1. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation	252
1.4.2. Kofoed	253
1.4.3. Part Service.....	257
1.4.4. Foggia.....	259
1.4.5. Egiom	262
1.4.6. Casos Daneses	264
1.4.6.1. <i>El principio de prohibición del abuso</i>	266
1.4.6.2. <i>Libertades comunitarias</i>	269
1.4.6.3. <i>Los indicios del abuso</i>	271
1.4.6.4. <i>La carga de la prueba y la presunción general de abuso del derecho</i>	273
1.4.6.5. <i>Proyección de las danesas en el derecho español</i>	275
1.4.6.5.1. Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de octubre de 2019.....	275
1.4.6.5.2. Sentencias de la Audiencia Nacional.....	277
1.4.6.6. <i>Beneficiario efectivo</i>	280
1.5. Consideraciones finales sobre el análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.....	285
2. Principio de proporcionalidad.....	287
3. De una intrincada confusión terminológica hacia una correcta categorización de los conceptos.....	293
4. Elementos constitutivos de elusión fiscal.....	301
4.1. La artificiosidad como elemento objetivo	301
4.2. El propósito de eludir como elemento subjetivo	302
5. Configuración material de una norma general antielusión.....	304
6. Fórmulas tradicionales de luchar contra la elusión fiscal en las directivas sectoriales de la Unión Europea	306
6.1. Directiva sobre el régimen fiscal aplicable a las fusiones y otras operaciones de reestructuración empresarial.....	307
6.2. Directiva intereses y cánones	309
6.3. Directiva matriz-filial	310

7. La reacción contra la elusión por parte de la Unión Europea	313
7.1. Primeros precedentes	314
7.2. Recomendación de la Comisión sobre la planificación fiscal agresiva.....	315
7.3. Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD).....	318
7.3.1. Contexto y justificación.....	318
7.3.2. Ámbito de aplicación.....	321
8. Codificación de la cláusula “general” antiabuso comunitaria	325
8.1. Análisis del artículo 6 ATAD.....	327
8.1.1. El elemento subjetivo: propósito principal o uno de los propósitos principales es obtener una ventaja fiscal	331
8.1.2. El elemento objetivo: la ventaja fiscal es contraria al objeto o la finalidad de la ley aplicable	335
8.1.3. El test de las razones comerciales válidas: los acuerdos no son legítimos (<i>not genuine</i>) teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes.....	338
8.2. Consecuencias legales de su aplicación	341
8.3. Relación entre el artículo 6 y las SAARs de la ATAD	345
8.4. Transposición del artículo 6 ATAD a los ordenamientos nacionales. Breve análisis comparado de su compatibilidad con las normas antiabuso internas	347
8.4.1. España.....	348
8.4.1.1. <i>Test de artificiosidad</i>	348
8.4.1.2. <i>Test de los efectos</i>	350
8.4.1.3. <i>Ventaja fiscal</i>	351
8.4.1.4. <i>Innecesariedad de transposición</i>	351
8.4.1.5. <i>¿Se adecua el artículo 15 LGT al derecho europeo?</i>	352
8.4.2. Italia.....	353
8.4.2.1. <i>La norma general antiabuso italiana</i>	353
8.4.2.2. <i>Comparación entre el artículo 6 ATAD y la GAAR italiana</i>	354
8.4.3. Grecia.....	355
8.4.3.1. <i>La norma antiabuso griega</i>	356
8.4.3.2. <i>Comparación entre el artículo 6 ATAD y la GAAR griega</i>	356
8.4.4. Consideraciones sobre su transposición	358

9. Compatibilidad del artículo 6 ATAD con el derecho primario de la Unión Europea	359
10. La propuesta de Directiva para evitar el uso de sociedades “fantasma”	361
10.1. Indicadores de sustancia mínima a efectos fiscales.....	363
10.2. Problemas prácticos y de compatibilidad	366
11. Consideraciones finales	370
CAPÍTULO III: ANÁLISIS DEL ABUSO DESDE LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL.....	373
1. Los Convenios de Doble Imposición	374
1.1. Breves referencias históricas a los Modelos de Convenio	375
1.2. Valor interpretativo del preámbulo.....	378
1.3. Valor interpretativo de los comentarios.....	380
2. El cambio de paradigma en la fiscalidad internacional: Plan BEPS.....	383
3. La reacción contra el <i>treaty shopping</i>.....	385
4. Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios... ..	391
5. Estándares mínimos para luchar contra el <i>treaty shopping</i>.....	396
5.1. Declaración en el preámbulo de no fomentar la doble no imposición	397
5.2. La cláusula de limitación de beneficios.....	400
5.3. La cláusula del test del propósito principal	403
6. La cláusula del test del propósito principal como GAAR en el convenio.....	403
6.1. Elemento subjetivo: el beneficio del convenio fiscal representa uno de los principales objetivos del acuerdo o negocio.....	406
6.1.1. Delimitación del “beneficio fiscal”, “acuerdo u operación” y “todos los hechos y circunstancias relevantes”	406
6.1.2. Un estándar de abuso muy bajo: “uno de los propósitos principales”....	410
6.1.3. El criterio de “razonabilidad”	415
6.1.4. Motivos no fiscales.....	416
6.2. La excepción o “cláusula de escape”: el beneficio fiscal no frustra el objeto de la disposición pertinente del convenio. Inversión de la carga de la prueba.....	418

7. Consecuencias de la aplicación de la cláusula del test del propósito principal.....	423
8. Diferencias entre la cláusula del test del propósito principal y el principio guía.....	426
9. Interacción entre la cláusula del test del propósito principal y las cláusulas específicas del convenio	431
10. Interacción entre la cláusula del test del propósito principal y el artículo 6 ATAD.....	435
11. Interacción entre la cláusula del test del propósito principal y el derecho de la Unión Europea	437
12. Interacción entre la cláusula del test del propósito principal y las normas generales antielusión nacionales.....	441
12.1. Aplicación de normas generales antielusión nacionales en el contexto de los convenios fiscales	446
12.1.1. La sentencia Molinos.....	446
12.1.2. La sentencia Alta Energy.....	450
12.1.3. Consideraciones.....	453
12.2. Compatibilidad de la cláusula del test del propósito principal con el Derecho constitucional interno de los Estados miembros	455
13. Resolución de conflictos	457
14. Consideraciones finales	463
CONCLUSIONES	467
CONCLUSIONS.....	499
BIBLIOGRAFÍA	527

ABREVIATURAS

AG	Abogado General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
AN	Audiencia Nacional
Art.	Artículo
ATAD	<i>Anti-Tax Avoidance Directive</i>
AA.VV	Autores varios
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BICCIS	Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CE	Constitución Española
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CFC	<i>Controlled Foreign Company</i>
CJEU	<i>Court of Justice of the European Union</i>
DAC	<i>Directive on Administrative Cooperation</i>
DGT	Dirección General de Tributos
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea
ECOSOC	Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas
EEE	Espacio Económico Europeo
EE. UU.	Estados Unidos
F.J.	Fundamento Jurídico
F.D.	Fundamento de Derecho
FMI	Fondo Monetario Internacional
GAAR (s)	<i>General Anti-Avoidance Rule (s)</i>
IBFD	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>
IEF	Instituto de Estudios Fiscales

Abreviaturas

IFA	<i>International Fiscal Association</i>
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LGT 1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LOB	<i>Limitation on benefits clause</i>
MAP	<i>Mutual Agreement Procedural</i>
MC OCDE	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE
MC ONU	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la ONU
MLI	<i>Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting</i>
N.º	Número
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OECD	<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i>
OECE	Organización Europea para la Cooperación Económica
ONU	Organización de las Naciones Unidas
p.	Página
pp.	Páginas
Párr.	Párrafo
PPT	<i>Principal Purpose Test</i>
RAE	Real Academia Española
Rec.	Recurso
SAAR (s)	Specific Anti-Avoidance Rule (s)

SEC	Sociedades Extranjeras Controladas
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
STS	Sentencia Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
UN	<i>United Nations</i>
Vol.	Volumen

INTRODUCCIÓN

Es objeto de interés del presente trabajo el análisis de las normas generales antielusión, tema nada baladí en el contexto tributario nacional, europeo e internacional, cuyo fin último es tratar de hacer frente a aquellas prácticas fiscales elusivas que, en búsqueda de una tributación más favorable, acaban soslayando la normativa y atentando contra su finalidad.

En las raíces del problema se encuentra la confluencia de dos intereses. Por un lado, el derecho del contribuyente de minorar sus cargas fiscales, buscando el resquicio de la ley en el que poder anclar jurídicamente su situación. Por otro lado, el deber de la Administración tributaria de que todos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, esto es, pagando los impuestos que deben pagar¹. A esta dualidad se suman el principio de legalidad y de seguridad jurídica de los contribuyentes, y el principio de eficacia administrativa en la aplicación de los tributos².

Esta lucha contra la elusión fiscal es una exigencia derivada de los principios fundamentales de nuestro ordenamiento tributario. A este respecto se ha pronunciado nuestro Tribunal Constitucional, afirmando que la falta de conducta de prevención y lucha contra la elusión fiscal conduce a “una distribución injusta en la carga fiscal”³. Por ello, “el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del debido respeto a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias”⁴. Uno de estos instrumentos jurídicos se encuentra en las normas antielusión.

¹ MARTÍN QUERALT, J.: “Prólogo”, en CARRASQUER CLARÍ, M.L.: *El problema del fraude a la ley en derecho tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2002, pp. 17-18.

² VILLAR EZCURRA, M.: “Elusión fiscal: la experiencia de España”, *Ciencia e Técnica Fiscal*, n.º 404, 2001, pp. 68-69.

³ STC de 26 de noviembre de 1984 (rec. n.º 575/1983), ECLI:ES:TC:1984:110, F.J. 3.

⁴ STC de 26 de abril de 1990 (rec. n.º 695/1985), ECLI:ES:TC:1990:76, F.J. 3.

La construcción dogmática del derecho tributario se ha forjado en más de medio siglo. No obstante, hay determinadas categorías que han sido -desde sus orígenes hasta la actualidad- objeto de estudios recurrentes por parte de la jurisprudencia como de la doctrina científica. En este sentido, una de estas categorías es el análisis de las normas antielusión, pues, más de medio siglo después, siguen siendo una cuestión por dilucidar y delimitar correctamente⁵. No existe unanimidad de criterios en la calificación, delimitación y, menos aún, en la interpretación de estas normas, ni por parte de la Administración tributaria ni de los tribunales.

La Administración tributaria no ha sido capaz de construir una práctica administrativa coherente respecto a qué norma antielusión resulta aplicable en cada supuesto atendiendo a las contempladas en la Ley General Tributaria (LGT, en adelante). En este sentido, podemos poner de manifiesto que, a tenor de lo dispuesto en la LGT de 1963, antes de la reforma operada por la Ley 25/1995 de 20 de julio (la cuál introdujo la figura de la simulación), la Administración tributaria utilizó en la mayoría de las ocasiones el principio de calificación y no el del fraude de ley, pues, este último, ya entonces, generaba más trabas administrativas para su aplicación. En los últimos años, la práctica de la Administración tributaria ha sido aplicar en la mayoría de las ocasiones el instituto de la simulación en vez del denominado conflicto en la aplicación de la norma. Además, la libérrima aplicación por parte de la Administración tributaria ha ido aparejada -hasta hace unos años- de la aprobación de los tribunales. Así pues, la ausencia de doctrina administrativa y la falta de claridad y rigor en la interpretación jurisprudencial, ha

⁵ Entre la doctrina clásica podemos citar, entre otros, HERRERO MADARIAGA, J.: “El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 10, 1976; PALAO TABOADA, C.: “La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40, de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 15/16, 1978; GONZÁLEZ, SÁNCHEZ, M.: *El Fraude de Ley en Materia Tributaria*, Salamanca, Ediciones Plaza Universitaria, 1993; ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid, Marcial Pons, 1ª ed., 1994; FALCÓN Y TELLA, R.: “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31, 1995; PALAO TABOADA, C.: “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 182, 1998. Entre la doctrina más reciente podemos traer a colación, entre otros, ZORNOZA PÉREZ, J.: “El concepto de fraude fiscal: evasión y elusión tributarias”, en GIMÉNEZ-REYNA, E.; RUIZ GALLUD, S. (coords.) *El fraude fiscal en España*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 69-85; GARCÍA BERRO, F.: *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2018; SOLER ROCH, M.T.: “Las cláusulas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición”, CARPIO RIVERA, R.; MONTAÑO GALARZA, C.; VILLEGAS LANDÁZURI, P. (coords.) *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, Quito, Ius et Historiae Ediciones, 2019; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Aproximación a un concepto jurídico de fraude y evasión tributarias, elusión fiscal, abuso y planificación fiscal”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022.

propiciado la confusión en la aplicación de las normas antielusivas. Pues, en no pocas ocasiones, los jueces han confirmado la postura de la Administración tributaria con independencia de la norma antielusión aplicada.

Ante esta falta de determinación por parte de los operadores jurídicos, la academia debe asumir un importante papel a desempeñar, realizando un seguimiento crítico del uso de las normas generales antielusión por parte de la Administración tributaria y de los tribunales, criticando -en su caso- la arbitrariedad en su aplicación y reclamando al legislador una correcta configuración de estas normas.

Por todo lo anterior, podemos afirmar que la elusión fiscal se erige como uno de los problemas eternos en la doctrina científica y, a su vez, un tema de trascendente actualidad. Tal y como afirma SCHÖN, la lucha contra la elusión fiscal se ha convertido en uno de los pilares de la política fiscal internacional, apenas hay un concepto que requiera más cautela y diligencia que este⁶. Por su parte, VANISTENDAEL puso de manifiesto que la reflexión académica sobre el alcance y el impacto de las nuevas normas para luchar contra la elusión es urgente⁷. Además, señala LANG que las normas generales antielusión están en un aumento sin precedentes en el derecho fiscal internacional⁸.

Habida cuenta de lo anterior, son varios los motivos por los cuales resulta necesario al tiempo presente el análisis e investigación de las normas generales antielusión:

- El primero de ellos es tratar de esclarecer y regular de forma clara las normas generales antielusión existentes en el ordenamiento jurídico español, evitando una hipertrofia normativa o una incorrecta aplicación de las instituciones jurídicas. En este sentido, MARTÍN QUERALT señala con mucho rigor que “no podemos construir el edificio sobre unos cimientos que siempre serán escasos y que seguirán planteando, como ha venido ocurriendo hasta ahora, un problema de cimentación de

⁶ SCHÖN, W.: “The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective”, en LOUTZENHISER, G.; DE LA FERIA, R. (eds.) *The dynamics of taxation: essays in honour of Judith Freedman*, Hart Publishing, Oxford, 2020, pp. 207-208. En igual sentido, GAMMIE, M.: “Tackling Tax Avoidance: The Use and Growth of Statutory “Avoidance” Language”, en LOUTZENHISER, G.; DE LA FERIA, R. (eds.) *The dynamics of taxation: essays in honour of Judith Freedman*, Hart Publishing, Oxford, 2020, p. 135.

⁷ VANISTENDAEL, F.: “EU vs BEPS: conflicting concepts of tax avoidance”, en WEBER, D. (ed.) *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid*, Amsterdam, IBFD, 2017, p. 250.

⁸ LANG, M.: “GAARs – stay away from them!”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, p. 675.

muy difícil solución”⁹. Por todo ello, entendemos que el problema de la elusión fiscal empieza por ser de orden terminológico, siendo imprescindible distinguir conceptos y figuras, pues las respuestas previstas en el ordenamiento jurídico son distintas.

- El segundo motivo deriva del anterior, y es la inseguridad jurídica que se deriva de la aplicación de las normas generales antielusión. Esta falta de seguridad jurídica se debe principalmente a dos causas: por un lado, la aplicación indistinta de las reglas o preceptos que existen en nuestra LGT para reaccionar contra las planificaciones fiscales abusivas; y, por otro, la falta de claridad o de precisión en los presupuestos aplicativos de las normas generales antielusión. Esta falta de precisión no se debe solo a que las normas generales antielusión utilicen unos conceptos jurídicos indeterminados, sino porque muchas veces se hace una interpretación diferente o desapegada del significado que estos conceptos tienen. Así las cosas, creemos que para que las normas antielusión contribuyan a la necesaria seguridad jurídica que debe existir, es necesario aclarar legislativamente el elenco de conceptos jurídicos indeterminados que se utilicen en estas normas.
- Otro de los motivos que consideramos relevantes en este campo, es que en no pocas ocasiones se produce una inversión en la carga de la prueba en aquellos supuestos que pueden ser constitutivos de abuso. Concretamente, siempre se había entendido que correspondería a la Administración tributaria probar la concurrencia de los presupuestos de hecho correspondientes a las normas antielusión. Sin embargo, en la actualidad, parece que se ha generalizado la tendencia de que puede considerarse cumplido a través de la concurrencia de determinados indicios que ponen de manifiesto la artificiosidad de unas operaciones, correspondiéndole a la otra parte, es decir, al obligado tributario, la carga de aportar pruebas que acrediten y justifiquen la realidad de las operaciones realizadas y que estas encuentren su razón de ser en unos motivos económicos válidos que sean distintos de las ventajas fiscales obtenidas¹⁰.
- Por último, otro de los elementos que conforman esta investigación es el cambio de paradigma que se ha producido a nivel internacional y las consecuencias que derivan a nivel nacional. En un escenario globalizado, las normas generales antielusión están

⁹ MARTÍN QUERALT, J.: “Prólogo”, *op. cit.*, p. 19.

¹⁰ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Prólogo”, en DELGADO PACHECO, A.: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 21-22

teniendo un creciente protagonismo a escala internacional, provocando, por un lado, su inclusión en países tradicionalmente reacias a ella (como es el caso de Reino Unido); y, por otro lado, su reconfiguración en otros casos. En este sentido, los estándares mínimos derivados del plan de acción BEPS y, posteriormente, la norma antiabuso introducida en la ATAD y en el Convenio Multilateral, han marcado un antes y un después en el estado de la cuestión, dando lugar a un notorio activismo normativo en un contexto internacional. De hecho, la proliferación de estas normas es una de las tendencias actuales de la fiscalidad internacional, lo cual denota no solo la relevancia, sino también la actualidad del presente estudio.

A este fin, nuestra investigación comienza con el estudio desde el plano nacional y finaliza en el plano internacional. En la primera parte, nos centramos en el análisis de las normas generales antielusión existentes en el ordenamiento tributario español; en la segunda parte, nos moveremos al plano europeo para estudiar la incidencia del derecho de la Unión Europea en la configuración del abuso en materia tributaria; y, en la tercera y última parte, analizaremos el abuso desde la perspectiva internacional. En este sentido, el contenido de cada una de estas partes es el siguiente:

El primer capítulo parte de la categorización y distinción entre la economía de opción y el abuso, así como de la relación de este último con la elusión. Sentado lo anterior, analizaremos las diferentes cláusulas “antielusión” que existen en nuestro ordenamiento jurídico tributario, haciendo una breve secuenciación histórica de las mismas y referenciando las modificaciones legislativas que han tenido lugar. Nos centraremos en los elementos y las consecuencias que derivan de la aplicación de cada una de ellas. Además de ello, se traerán a colación los pronunciamientos de nuestros tribunales, con especial referencia a las sentencias del Tribunal Supremo, para observar cómo ha evolucionado la jurisprudencia en esta materia y, en última instancia, apreciar si ha habido una mayor claridad o, si por el contrario, se han difuminado los límites entre las normas antielusión. En ese orden de cosas, analizaremos los informes publicados por la Comisión consultiva sobre el conflicto en la aplicación de la norma para poner de manifiesto las diferencias interpretativas que existen entre ellos, abogando por una reforma en su composición y en los elementos procedimentales, en aras de generar una mayor seguridad jurídica y equidad entre las partes. En última instancia, haremos mención, aunque sin ánimo exhaustivo, a algunas normas específicas antielusión, con el

objetivo último de valorar cómo deben ponderarse estas con las normas generales antielusión, cuestión nada pacífica en nuestra doctrina y todavía no resuelta por nuestro legislador.

En el segundo capítulo de esta investigación abordaremos el análisis del abuso desde la perspectiva de la Unión Europea. A tal efecto haremos mención a una pluralidad de fuentes: en primer lugar, la configuración y modulación del abuso en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; seguidamente, a las fórmulas tradicionales de luchar contra el abuso y la elusión en las Directivas sectoriales de la Unión Europea; y tras ello, a la norma antiabuso introducida en la ATAD. Esta última se analiza de forma pormenorizada, desgranando para ello sus elementos, consecuencias legales de su aplicación, relación con otras normas específicas antiabuso contenidas en la misma Directiva y, posteriormente, realizaremos un breve análisis comparado de su transposición y compatibilidad con las normas antiabuso internas. Tras ello, abordaremos también la compatibilidad del artículo 6 ATAD con el derecho primario de la Unión Europea y estudiaremos la propuesta de Directiva para evitar el uso de sociedades pantalla o sin sustancia, poniendo de manifiesto en ambos apartados los visos de incompatibilidad con el derecho primario de la Unión Europea.

Tras analizar la problemática del abuso desde una perspectiva interna y europea, en el tercer capítulo abordaremos su estudio desde la perspectiva internacional. A tal efecto, su estudio parte de unas referencias históricas a los Modelos de Convenios de Doble Imposición, aludiendo a la función del preámbulo y de los comentarios. Tras ello, haremos mención al abuso de los Convenios de Doble Imposición, centrándonos en la acción 6 de BEPS y en su implementación a través del Convenio Multilateral. En este sentido, de forma sucinta haremos referencia a la necesidad de apuntar expresamente que en el preámbulo del Convenio no se pretende generar oportunidades de no imposición o imposición reducida mediante evasión o elusión; y, seguidamente, a la cláusula de limitación de beneficios como norma para luchar contra el abuso de convenios. Sentado lo anterior, llegamos a la que consideramos la parte más relevante de este capítulo, como es el estudio de la cláusula del test del propósito principal. A este respecto, examinaremos los elementos que han de concurrir para su aplicación, sus efectos y consecuencias, las diferencias con el principio guía, la interacción entre la norma de propósito principal y el artículo 6 ATAD, la relación entre la norma de propósito principal y las normas

antielusión nacionales y, por último, su compatibilidad con el derecho constitucional interno de los Estados miembros.

En última instancia, nos ha movido el interés de construir una dogmática que aborde con seguridad los problemas que derivan de esta figura, en aras de arrojar algo de luz sobre esta materia, generando así una mayor seguridad y certeza para todas las partes: contribuyentes, Administración y tribunales.

OBJETO DE ESTUDIO Y METODOLOGÍA

La elusión fiscal ha sido uno de los principales objetos de estudio de la doctrina tributaria en las últimas décadas. No obstante, su interés ha aumentado notablemente en los últimos años debido a que ha trascendido los límites nacionales y las organizaciones internacionales le han ido otorgado cada vez mayor importancia e interés.

El objeto de estudio del presente trabajo de investigación es analizar la posibilidad de construir un concepto unitario de elusión, con la finalidad de profundizar y avanzar hacia un tratamiento más clarificador y previsible de las normas generales para luchar contra la elusión fiscal. A tal efecto, hemos conjugado distintos elementos de reflexión, obtenidos de la práctica jurisprudencial, de la doctrina y del ordenamiento positivo, tratando de esclarecer los elementos comunes y característicos de la elusión fiscal.

Nuestro enfoque analítico se fundamenta siempre en la complejidad de la ley tributaria, la cual demanda una interpretación garantista y democrática derivada del principio de legalidad tributaria. Esta aproximación analítica objeto de nuestro estudio se encuentra presente durante todo el trabajo, y se desenvuelve en una doble dirección: i) denunciar la interpretación amplia y arbitraria que se ha hecho de las normas generales antielusión; y ii) velar por la seguridad jurídica, partiendo de que los límites entre estas normas son ambiguos y difusos, e intentando aportar alguna solución práctica a los problemas que suscita.

A nivel metodológico, el amplio espectro del contenido de la investigación expuesta convierte en necesario el recurso a una multiplicidad de perspectivas de estudio y de fuentes de información. En primer lugar, y a razón del carácter jurídico de la investigación, se parte de una revisión bibliográfica que comprende tanto las aportaciones de la academia como un análisis jurisprudencial. A pesar de que nuestro ordenamiento no derive del *common law*, las decisiones de los tribunales son trascendentales para esclarecer los términos establecidos en las normas. Este análisis adquiere un carácter interdisciplinar, pues ha supuesto el manejo de fuentes procedentes no solo del derecho financiero y tributario, sino también del derecho constitucional, derecho internacional público y derecho penal, entre otros.

Asimismo, este trabajo de investigación ha utilizado el derecho financiero y tributario comparado, cuyo objetivo es proporcionar un marco para comparar soluciones a problemas fiscales comunes mediante la identificación de conceptos comparativos (similitudes y diferencias) entre los sistemas fiscales nacionales.

Con el objetivo de apartarnos de un análisis meramente descriptivo, esta investigación también ha implementado el denominado “método deconstructivo”. El propósito de la “deconstrucción” es buscar contradicciones y significados ocultos dentro del propio texto objeto de análisis¹¹. Por medio de esta técnica deconstructiva se pretende ofrecer sólidos argumentos para “construir” nuevas propuestas legislativas.

Por último, resulta oportuno señalar que la metodología de investigación empleada se ha beneficiado de la realización de cuatro estancias de investigación financiadas en instituciones de prestigio nacional e internacional: en la biblioteca del Instituto de Estudios Fiscales (Madrid), en el International Bureau of Fiscal Documentation (Ámsterdam), en la Biblioteca di discipline economico-aziendali “Walter Bigiavi” (Bolonia), y en el Institute for Austrian and International Tax Law (Viena).

¹¹ En este sentido, BALKIN exponía como esta técnica resulta muy apropiada en el ámbito jurídico. Véase, BALKIN, J.M.: “Deconstructive Practice and Legal Theory”, *The Yale Law Journal*, vol. 96, 1987, p. 744.

INTRODUCTION

In this thesis it is of interest the analysis of the general anti-avoidance rules, which is not a trivial issue in the national, European, and international tax context. The ultimate aim of which is to tackle those tax avoidance practices which, in the search for more favourable taxation, end up circumventing the rules and undermining their purpose.

At the root of the problem lies the confluence of two interests. On the one hand, the taxpayer's right to reduce his tax burden to seek a loophole in the law in which to legally anchor his situation. On the other hand, the duty of the Tax Administration to ensure everyone contributes to the support of public expenditure in accordance with their economic capacity, i.e. by paying the taxes they are due¹². Added to this duality are the principle of legality and legal certainty for taxpayers; and, the principle of administrative efficiency in the application of taxes¹³.

This fight against tax avoidance is a requirement derived from the fundamental principles of our tax system. Our Spanish Constitutional Court has ruled in this respect by stating that the failure to prevent and combat tax avoidance leads to "an unfair distribution of the tax burden"¹⁴. For all these reasons, "the legislator must enable the powers or legal instruments that are necessary and appropriate so that, with due respect for constitutional principles and rights, the Administration is in a position to enforce the collection of tax debts; sanctioning, where appropriate, breaches of the obligations corresponding to taxpayers or infringements committed by those subject to tax rules"¹⁵. One of these legal instruments is to be found in the anti-avoidance rules.

The dogmatic construction of tax law has been forged in just over half a century. However, there are certain categories that have been -from its origins to the present day- the subject of recurrent studies by case law and scientific doctrine. In this sense, one of these categories is the analysis of anti-avoidance rules, since more than half a century

¹² MARTÍN QUERALT, J.: "Prólogo", in CARRASQUER CLARÍ, M.L.: *El problema del fraude a la ley en derecho tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2002, pp. 17-18.

¹³ VILLAR EZCURRA, M.: "Elusión fiscal: la experiencia de España", *Ciencia e Técnica Fiscal*, n.º 404, 2001, pp. 68-69.

¹⁴ STC of 26 November 1984 (rec. n.º 575/1983), ECLI:ES:TC:1984:110, F.J. 3.

¹⁵ STC of 26 April 1990 (rec. n.º 695/1985), ECLI:ES:TC:1990:76, F.J. 3.

later, they are still a question to be elucidated and correctly delimited¹⁶. There is no unanimity of criteria in the qualification, delimitation and, even less, in these rules interpretation neither by the Tax Administration nor by the courts.

The Tax Administration has not been able to build a coherent administrative practice with regard to which anti-avoidance rule is applicable in each case, taking into account those contemplated in the Spanish General Tax Law (hereinafter referred to as GTL). In this respect, we can point out that, according to the provisions of the 1963 GTL, before the reform introduced by Law 25/1995 of 20 July 1995 (which introduced the figure of simulation), the Tax Administration used the principle of qualification and not that of fraud by law on most occasions, as the latter, even then, generated more administrative obstacles for its application. In recent years, the practice of the Tax Administration has been to apply the simulation principle instead of the so-called conflict in the application of the rule. Moreover, the free application by the Tax Administration has (until a few years ago) gone hand in hand with the approval of the courts. Thus, the absence of administrative doctrine and the lack of clarity and rigour in case law interpretation has led to confusion in the application of anti-avoidance rules. On many occasions, judges have confirmed the position of the Tax Administration regardless the anti-avoidance rule applied.

Faced with this lack of determination on the part of legal operators, the academy has an important role to play by critically monitoring the use of the general anti-avoidance rules by the Tax Administration and the courts, criticising -where appropriate-

¹⁶ Among the classical doctrine we can mention, among others, HERRERO MADARIAGA, J.: “El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 10, 1976; PALAO TABOADA, C.: “La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40, de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 15/16, 1978; GONZÁLEZ, SÁNCHEZ, M.: *El Fraude de Ley en Materia Tributaria*, Salamanca, Ediciones Plaza Universitaria, 1993; ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid, Marcial Pons, 1ª ed., 1994; FALCÓN Y TELLA, R.: “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31, 1995; PALAO TABOADA, C.: “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 182, 1998. Among the most recent doctrine we can bring up, among others, ZORNOZA PÉREZ, J.: “El concepto de fraude fiscal: evasión y elusión tributarias”, en GIMÉNEZ-REYNA, E.; RUIZ GALLUD, S. (coords.) *El fraude fiscal en España*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 69-85; GARCÍA BERRO, F.: *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2018; SOLER ROCH, M.T.: “Las cláusulas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición”, CARPIO RIVERA, R.; MONTAÑO GALARZA, C.; VILLEGAS LANDÁZURI, P. (coords.) *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, Quito, Ius et Historiae Ediciones, 2019; ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Aproximación a un concepto jurídico de fraude y evasión tributarias, elusión fiscal, abuso y planificación fiscal”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022.

arbitrariness in their application and calling on the legislator to correctly configure these rules.

In view of the above, we can affirm that tax avoidance is one of the eternal problems in scientific doctrine and, at the same time, an issue of transcendent topicality. As SCHÖN states, the fight against tax avoidance has become one of the pillars of international tax policy, there is hardly a concept that requires more caution and diligence than this one¹⁷. For his part, VANISTENDAEL pointed out that academic reflection on the scope and impact of new anti-avoidance rules is urgently needed¹⁸. Furthermore, LANG points out that general anti-avoidance rules are on an unprecedented rise in international tax law¹⁹.

In the light of the above, there are several reasons why the analysis and investigation of general anti-avoidance rules is necessary at the present time:

- The first one is trying to clarify and clearly regulate the general anti-avoidance rules existing in the Spanish legal system by avoiding a regulatory hypertrophy or an incorrect application of legal institutions. In this sense, MARTÍN QUERALT rigorously states that "we cannot construct the building on foundations that will always be scarce and that will continue to pose, as it has been up to now, a foundation problem that is very difficult to solve"²⁰. For all these reasons, we understand the problem of tax avoidance begins with terminology, and it is essential to distinguish between concepts and figures as the responses provided for in the legal system are different.
- The second reason derives from the previous one: the legal uncertainty arising from the application of the general anti-avoidance rules. This lack of legal certainty is mainly due to two causes: the indistinct application of the rules or precepts that exist in our GTL to react against abusive tax planning; and, furthermore, the lack of clarity or precision in the applicable assumptions of the general anti-avoidance rules. This

¹⁷ SCHÖN, W.: "The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective", in LOUTZENHISER, G.; DE LA FERIA, R. (eds.) *The dynamics of taxation: essays in honour of Judith Freedman*, Hart Publishing, Oxford, 2020, pp. 207-208. Similarly, GAMMIE, M.: "Tackling Tax Avoidance: The Use and Growth of Statutory "Avoidance" Language", in LOUTZENHISER, G.; DE LA FERIA, R. (eds.) *The dynamics of taxation: essays in honour of Judith Freedman*, Hart Publishing, Oxford, 2020, p. 135.

¹⁸ VANISTENDAEL, F.: "EU vs BEPS: conflicting concepts of tax avoidance", in WEBER, D. (ed.) *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid*, Amsterdam, IBFD, 2017, p. 250.

¹⁹ LANG, M.: "GAARs - stay away from them!", in BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, p. 675.

²⁰ MARTÍN QUERALT, J.: "Prologue", *op. cit.*, p. 19.

lack of precision is not only due to the fact that the general anti-avoidance rules use indeterminate legal concepts, but also because a different or detached interpretation of the meaning of these concepts is often made. Thus, we believe that in order for the anti-avoidance rules to contribute to the necessary legal certainty that must exist, it is necessary to legislatively clarify the list of indeterminate legal concepts used in these rules.

- Another relevant reason to us in this field is that on many occasions there is a reversal of the burden of proof in those cases that may constitute abuse. Specifically, it had always been understood that it would be up to the Tax Administration to prove the existence of the factual assumptions corresponding to the anti-avoidance rules. However, nowadays, there seems to be a general trend that this can be considered to be fulfilled through the concurrence of certain indications that reveal the artificiality of certain transactions, with the burden of proof falling on the other party, i.e. the taxpayer, to provide evidence that accredits and justifies the reality of the transactions carried out and that these are based on valid economic motives that are different from the tax advantages obtained²¹.
- Finally, another element that makes up this research is the paradigm shift that has taken place at the international level and the consequences at the national level. In a globalised scenario, general anti-avoidance rules are becoming increasingly important at the international level, leading, on the one hand, to their inclusion in countries traditionally averse to them (as is the case of the United Kingdom). And, on the other hand, to their reconfiguration in other cases. In this regard, the minimum standards derived from the BEPS action plan and, subsequently, the anti-abuse rule introduced in the ATAD and the Multilateral Convention, have marked a turning point in the state of the matter, giving rise to a notorious regulatory activism in an international context. In fact, the proliferation of these rules is one of the current trends in international taxation which denotes not only the relevance but also the topicality of this study.

To this end, our research begins with the study from the national level and ends at the international level. In the first part, we focus on the analysis of the general anti-avoidance rules existing in the Spanish tax system. In the second part, we will move to

²¹ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: "Prólogo", in DELGADO PACHECO, A.: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 21-22.

the European level to study the incidence of European Union law in the configuration of abuse in tax matters. Finally, in the third part, abuse from the international perspective will be analysed. In this sense, the content of each of these parts is as follows:

The first chapter is based on the categorisation and distinction between the economy of option and abuse, as well as the relation of the latter with avoidance. Once this has been established, we will analyse the different “anti-avoidance” clauses that exist in our tax legislation by giving a brief historical sequence of these clauses and referring to the legislative modifications that have taken place. We will focus on the elements and consequences deriving from the application of each of them. In addition to this, we will bring up the pronouncements of our courts, with special reference to the rulings of the Spanish Supreme Court in order to observe how case law has evolved in this area and, ultimately, to assess whether there has been greater clarity or whether, on the contrary, the boundaries between the anti-avoidance rules have become blurred. In this context, the reports published by the Advisory Committee on conflict in the application of the rule will be analysed in order to highlight the interpretative differences between them, arguing for a reform of their composition and procedural elements in order to generate greater legal certainty and fairness between the parties. Lastly, we will mention, although not exhaustively, some specific anti-avoidance rules, with the ultimate aim of assessing how these should be weighed against the general anti-avoidance rules, a question that is not at all peaceful in our doctrine and has not yet been resolved by our legislator.

In the second chapter of this research, we will address the analysis of abuse from the perspective of the European Union. To this end, we will refer to a plurality of sources: firstly, the configuration and modulation of abuse in the case law of the Court of Justice of the European Union; then, to the traditional methods for combating abuse and avoidance in the sectoral Directives of the European Union; and after that, to the anti-abuse rule introduced in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD). The latter will be analysed in detail, with a detailed analysis of its elements, the legal consequences of its application, its relation with other specific anti-abuse rules contained in the same Directive and, subsequently, a brief comparative analysis of its transposition and compatibility with the internal anti-abuse rules. After this, we will also address the compatibility of article 6 ATAD with the primary law of the European Union and we will study the proposal for a Directive to prevent the use of shell companies or companies

without substance, highlighting in both sections the signs of incompatibility with the primary law of the European Union.

After analysing the problem of abuse from a domestic and European perspective, the third chapter deals with its study from an international perspective. To this end, the study starts with some historical references to the Models of Double Taxation Conventions, alluding to the function of the preamble and the commentaries. After that, we will mention the abuse of Double Taxation Conventions, focusing on BEPS Action 6 and its implementation through the Multilateral Convention. In this regard, we will briefly refer to the need to expressly point out that the preamble of the Convention does not seek to create opportunities for non-taxation or reduced taxation through evasion or avoidance; and then, to the limitation of benefits clause as a rule to combat treaty abuse. Having said that, we come to what we consider to be the most relevant part of this chapter: the study of the principal purpose test clause. In this sense, we will examine the elements that must be met for its application, its effects and consequences, the differences with the guiding principle, the interaction between the principal purpose rule and Article 6 ATAD, the relation between the principal purpose rule and national anti-avoidance rules and, finally, its compatibility with the domestic constitutional law of the Member States.

Ultimately, we have been motivated by the interest in constructing a dogmatic approach to the problems arising from this figure in order to shed some light on this matter; and thus generating greater security and certainty for all parties: taxpayers, the Administration and the courts.

OBJECT OF STUDY AND METHODOLOGY

Tax avoidance has been one of the main objects of study of tax doctrine in recent decades. However, its interest has increased significantly in recent years as it has transcended national boundaries and international organisations have given it an increasing importance and interest.

The purpose of this research work is to analyse the possibility of constructing a unitary concept of tax avoidance with the aim of going deeper and moving towards a more clarifying and predictable treatment of the general rules to combat tax avoidance. To this end, we have combined different elements of reflection -obtained from jurisprudential practice, doctrine, and positive legislation- in an attempt to clarify the common and characteristic elements of tax avoidance.

Our analytical approach is always based on the complexity of the tax law which demands a democratic interpretation derived from the principle of tax legality. This analytical approach, the subject of our study, is present throughout the work and is developed in two directions: i) to denounce the broad and arbitrary interpretation that has been made of the general anti-avoidance rules; and ii) to ensure legal certainty, starting from the fact that the limits between these rules are ambiguous and diffuse, and trying to provide a practical solution to the problems it raises.

At the methodological level, the broad spectrum of the research content presented here makes it necessary to resort to a multiplicity of study perspectives and sources of information. In the first place, and due to the legal nature of the research, the starting point is a bibliographical review that includes both academic contributions and a jurisprudential analysis. Despite the fact that our legal system does not derive from common law, the decisions of the courts are transcendental for clarifying the terms established in the rules. This analysis takes on an interdisciplinary character, as it has involved the use of sources not only from financial and tax law, but also from constitutional law, public international law, and criminal law, among others.

In addition, this research has used comparative tax law. It aims to provide a framework for comparing solutions to common tax problems by identifying comparative concepts (similarities and differences) between national tax systems.

In order to move away from a purely descriptive analysis, this research has also implemented the so-called “deconstructive method”. The purpose of “deconstruction” is to search for contradictions and hidden meanings within the text under analysis²². By means of this deconstructive technique, the objective is to provide solid arguments for “constructing” new legislative proposals.

Finally, it should be noted that the research methodology employed has benefited from four funded research stays at prestigious national and international institutions: the Library of the *Instituto de Estudios Fiscales* (Madrid), the International Bureau of Fiscal Documentation (Amsterdam), the *Biblioteca di discipline economico-aziendali* "Walter Bigiavi" (Bologna), and the Institute for Austrian and International Tax Law (Vienna).

²² In this sense, BALKIN explained how this technique is very appropriate in the legal field. See, BALKIN, J.M.: "Deconstructive Practice and Legal Theory", *The Yale Law Journal*, vol. 96, 1987, p. 744.

CAPÍTULO I: USO Y ABUSO EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ESPAÑOL

La distinción entre el uso y el abuso es un problema evanescente y con unos perfiles muy difuminados. A nuestro modo de ver, el punto de partida debe ser delimitar correctamente que es el uso y, posteriormente, delimitar el abuso²³. Son varias las sentencias de los tribunales que han intentado perfilar la frontera entre el uso y el abuso, o, dicho de otra forma, entre la economía de opción y el abuso. Entre estas sentencias, traemos a colación la STS de 3 de marzo de 2011, en la cual se establece que “la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto, teniendo en cuenta el criterio de la interpretación teleológica debe prevalecer frente a la interpretación estrictamente literal”²⁴. Sentado lo anterior, la sentencia pone de manifiesto que

“El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios. En los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado”²⁵.

²³ No obstante, algunos autores entienden que es preferible delimitar primero el abuso y luego el uso. En este sentido, MARÍN BENÍTEZ considera que “en lugar de definir en qué consiste la lícita planificación fiscal para después investigar cuáles son los mecanismos jurídicos idóneos para reaccionar contra lo que no lo es, resulta más eficaz definir los elementos, circunstancias o requisitos que permitan identificar las conductas que se entiende que no deben ser respetadas entre aquellas que, pese a no contrariar los mandatos de las normas tributarias que regulan los distintos tributos, producen resultados contrarios al principio de capacidad económica; las que resulten inatacables con esos elementos definidores serán la que en cada ordenamiento debamos incluir dentro de la lícita planificación fiscal”. Véase, MARÍN BENÍTEZ, G.: *La relevancia jurídica de la motivación fiscal. Influencia del “business purpose” en el ordenamiento tributario español*. Madrid, Dykinson, 2009, p. 96. En igual sentido se pronuncia RUÍZ TOLEDANO, quien se muestra favorable a una interpretación negativa del concepto de planificación fiscal a partir del concepto de elusión fiscal. Véase, RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, Valencia, CISS, 1998, p. 27.

²⁴ STS de 3 de marzo de 2011 (rec. n.º 4699/2006), ECLI:ES:TS:2011:1391, F.D. 3º.

²⁵ *Ibidem*, F.D. 3º.

Así las cosas, el abuso, se caracteriza por atentar el espíritu y finalidad de las normas fiscales, tanto de las que han sido eludidas como de aquellas otras en las que se ha buscado amparo, mediante la utilización de un negocio o conjunto de negocios jurídicos, que no tienen otra finalidad que la de obtener una ventaja fiscal. Normalmente un negocio o negocios jurídicos así concebidos carecerán de sustancia económica y serán puro artificio, aunque lo relevante es la violentar el espíritu de las normas fiscales²⁶.

Ahora bien, la simple motivación fiscal no determina, por sí misma, el abuso, así como tampoco la carencia de una motivación económica. El tenor literal del artículo 15 LGT hace hincapié en la artificiosidad y la ausencia de sustancia económica para que concurra el conflicto en la aplicación de la norma, y, tal vez, descuide apuntalar la vulneración del espíritu y la finalidad de la norma, por más que, tal vulneración se halle presente en aquella. Para constatar que se ha violentado el espíritu de la ley y la finalidad perseguida por las normas fiscales, será muy relevante un análisis detallado de los principios en los que las mismas están basadas. Concretamente, la inconsistencia de estos principios, o la deficiente redacción de las normas en relación con los mismos, alienta las conductas infractoras²⁷.

En resumidas cuentas, y siguiendo con la acertada posición de la profesora SOLER ROCH, “estamos ante una cuestión marcada por la distinción en torno a dos fronteras difusas: la línea entre la elusión y la opción y la línea entre lo prohibido y lo no querido por el ordenamiento; o, dicho de otro modo: en el primer caso, por la distinción entre una elección (aparentemente) ilógica y artificial, y una elección lógica y previsible; y en el segundo supuesto, por la distinción entre la contravención y la burla”²⁸.

Por todo ello, queremos aportar claridad sobre los límites entre la elusión y la planificación fiscal lícita, puesto que las fronteras son cada vez más difusas y, en no pocas ocasiones, la planificación fiscal lícita se convierte, incluso, en algo delictivo. En este sentido, hay que manifestar que el interés público y general no es únicamente el interés

²⁶ EY Abogados.: *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Madrid, Fundación impuestos y Competitividad, 2015, p. 68.

²⁷ *Ibidem*, p. 69.

²⁸ SOLER ROCH, M. T.; SERRANO ANTÓN, F. (dirs.) *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 11.

recaudatorio; el interés público también es que se respeten los derechos y garantías de los contribuyentes.

1. Uso: economía de opción y el principio de libre elección

El lenguaje jurídico atesora una raigambre histórica y un acervo particular de conceptos sedimentados por la experiencia jurídica de cada sociedad²⁹. Por ello, resulta conveniente analizar como punto de partida el significado gramatical que tiene la expresión “economía de opción” para así hacer una primera aproximación sobre su contenido. El diccionario de la Real Academia Española (RAE, en adelante), le atribuye a “economía” en la acepción séptima la reducción de gastos anunciados o previstos. En cuanto al genitivo “de opción”, la primera definición recogida en la RAE hace referencia a la libertad o facultad de elegir. Por todo ello, la interpretación conjunta de ambos conceptos supone que se trata de una conducta libre y prudente que persigue ahorrar o economizar gastos.

La economía de opción es, así, representativa de las múltiples posibilidades abiertas a los contribuyentes para configurar sus relaciones económicas y jurídicas de la manera que les resulte desde el punto de vista fiscal menos onerosa. Esta figura es el trasunto tributario de la autonomía de la voluntad del Código Civil, permitiendo a los sujetos intervinientes establecer los vínculos negociales que crean convenientes y llevarlos a cabo de la forma que les resulte más beneficiosa³⁰.

El origen doctrinal de la categoría “economía de opción” en nuestro país suele enmarcarse en la obra de LARRAZ del año 1952³¹. Sin embargo, a pesar del tiempo transcurrido, no se han disipado las dificultades que presenta determinar la formulación

²⁹ PIETRO DE PEDRO, J.J.: “La exigencia de un buen lenguaje jurídico y estado de derecho”, *Revista de Administración pública*, n.º 140, 1996, p. 116.

³⁰ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, Madrid, Marcial Pons, 2006, p. 18. En un sentido similar, HERRERO DE EGAÑA afirma que la economía de opción se asienta sobre “la libertad de elección del individuo entre las distintas opciones que el propio ordenamiento jurídico le ofrece. Esta formulación, como principio, es inatacable y de ahí su indudable atractivo”. Véase, HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: “El fraude de ley en la nueva ley general tributaria o lo que pudo ser y no fue”, *Indret: Revista para el análisis del derecho*, n.º 3, 2004, p. 2.

³¹ LARRAZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1952.

negativa de sus límites, en constante tensión con los del fraude de ley tributaria y, más aún, la precisión, en positivo, de su contenido y alcance³².

Resulta especialmente ilustrativa la aportación de LARRAZ respecto a la economía de opción, según la cual propone acuñar el concepto economía de opción para referirse a aquellas conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se atenta contra la letra ni contra el espíritu de la ley y se procura un ahorro tributario. Así pues, la economía de opción no atenta contra el fin querido por el espíritu de la ley, mientras que el fraude sí que atenta contra este³³.

También distingue entre “opciones explícitas”, que son las que la ley ofrece de forma expresa, y “opciones tácitas” o “economías de opción implícitas”, que son las que permiten al contribuyente una tributación menor al elegir un tratamiento impositivo menos gravado o mejor tratado que el otro, pero con el mismo resultado práctico. Con todo, en la economía de opción no hay ninguna anomalía en el negocio³⁴.

Ha pasado mucho tiempo desde la aportación científica de LARRAZ en su trabajo sobre *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*; no obstante, sus ideas están implícitas en la mayoría de las aportaciones doctrinales que han tratado este tema. Ejemplo de ello, entre otros, es PÉREZ ROYO, quien observa con acierto que la economía de opción se caracteriza por la ausencia de abuso de las posibilidades de conformación jurídica. No lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que simple y llanamente elige por razones fiscales una determinada operación en lugar de otra. No existiendo ninguna artificiosidad³⁵.

ALBIÑANA, restringiendo el concepto original propuesto por LARRAZ, establecía que la economía de opción aparecía cuando la ley ofrece de manera explícita dos fórmulas jurídicas que tienen unos tratamientos impositivos distintos, pero regulan el mismo fin

³² Véase la STS de 30 de mayo de 2011, (rec. n.º 1061/2007), ECLI:ES:TS:2011:4147, F.J. 5º

³³ LARRAZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, op. cit., pp. 60-62.

³⁴ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios*, Navarra, Aranzadi, 2007, pp. 41-43.

³⁵ PÉREZ ROYO, F.: “Analogía y fraude de la ley en la LGT: art. 24”, en AA. VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp. 386-387.

que el sujeto pasivo persigue³⁶. Junto a estas economías de opción explícitas existen para ALBIÑANA las tácitas, que se dan cuando por vías diferentes, pero técnicamente adecuadas, se obtenga el mismo resultado de carácter económico y, sin embargo, sean aquéllas objeto de tratamiento diferentes debido a su peso o su cuantía³⁷.

En este sentido, considera FERREIRO LAPATZA que no puede decirse que la economía de opción solo puede darse cuando la ley ofrezca explícitamente dos fórmulas jurídicas (p. ej. compraventa y leasing) con resultado económico (sin tener en cuenta el diferente trato fiscal) equivalente. Para fundamentar el rechazo a esta restricción, pone el siguiente ejemplo:

“A desea donar a su hijo B 30 de millones de pesetas. Consciente A, o su asesor, del tipo progresivo del gravamen y del régimen especial que ordena acumular las donaciones a favor de una misma persona hechas en el espacio de tres años, realiza una donación de 10 millones de pesetas hoy, otra igual a los 3 años y otra igual 3 años más tarde. En realidad, A quiere hacer “una” donación de 30 millones de pesetas y la ley quiere que esa única donación tribute de acuerdo con el tipo correspondiente a 30 millones de pesetas; y no quiere que se recurra al fraccionamiento con el único fin de rebajar el tipo. Pero en un país como el nuestro cuya Constitución incorpora como primer y fundamental valor de nuestra comunidad la libertad del individuo, también en el ámbito de su actividad económica en el marco de la economía de mercado, nadie, entiendo, está autorizado a reprochar jurídicamente la realización de las tres donaciones antedichas, todas y cada una de ellas válidas, realidades y lícitas aunque de ellas derive un ahorro fiscal, aunque la ley no las prevea explícitamente y aunque ésta no sea la forma más frecuente de operar”³⁸.

Así las cosas, resulta obvio que esa capacidad de elección que recae sobre el particular pueda venir reconocida directamente por la norma, esto es, la propia norma ofrece varias alternativas u opciones de forma expresa. No obstante, resulta evidente que

³⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La evasión legal impositiva”, *Revista de Economía Política*, n.º 56, 1970, p. 8.

³⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Derecho financiero y tributario*, Madrid, Escuela de Inspección financiera y tributaria, 1979, p. 393. Otros autores como SIMÓN ACOSTA denominan a las economías de opción tácitas como “economías fiscales”. Véase en este sentido SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, 2ª ed., Madrid, La Ley, 1990, p. 112.

³⁸ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2001, p. 10.

el concepto “economía de opción” como expresión de las posibilidades lícitas de planificación fiscal que le son reconocidas al contribuyente, no puede limitarse a aquellas situaciones previstas expresamente en la norma³⁹. Por lo que podríamos hablar de “economía de opción implícita”, que sería la regla general ante la ausencia de tipificación de un hecho, acto o negocio.

Es el legislador quien tiene el deber y la facultad de aprobar las normas que desee con el fin de evitar las posibilidades del contribuyente de acogerse a negocios no gravados; cuando no lo hace y quedan hechos sin tipificar, se está ante una economía de opción implícita⁴⁰. El remedio ha de hallarse en una reforma legislativa y no en una suplantación del legislador por una Administración tributaria omnipotente. Es necesario recordar que no ha estado prohibido nunca en nuestro ordenamiento que los ciudadanos, en uso de su libertad contractual, buscaran las fórmulas negociales que más les convinieran, incluso introduciendo en esta búsqueda más beneficiosa el elemento fiscal⁴¹.

La economía de opción no es el fruto accidental de una indeseada exoneración tributaria, sino que es la búsqueda razonable y legítima de un ahorro fiscal. El resultado de dicha búsqueda puede ser la obtención de una menor carga fiscal o, incluso, la definición de un marco de inexistencia del tributo⁴².

La expresión “economía de opción” no es inocua ni es inútil, sino que señala precisamente la elección entre dos hechos que tienen unas consecuencias fiscales diferentes con el ánimo de ahorrar impuestos⁴³. La opción, pues, por un negocio, acto u operación económica válido, lícito y real es jurídicamente intachable, aunque se haya

³⁹ Como señala FERREIRO LAPATZA, “tampoco, entiendo, puede decirse que la economía de opción sólo puede darse cuando la Ley ofrezca explícitamente dos fórmulas jurídicas con resultado económico (sin tener en cuenta el diferente trato fiscal) equivalente”, en FERREIRO LAPATZA J. J.: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *RIT*, n.º 52, 2001, p. 35. En un sentido similar, PRADA LARREA, J.: “Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual”, *Impuestos*, n.º 6, 1996, p. 39.

⁴⁰ Al fin y al cabo, como señala GARCÍA BERRO, “cuando la existencia de una alternativa negocial menos gravada tenga su causa en un defecto de técnica legislativa. El hecho de que el legislador no fuera consciente de estar introduciendo una alternativa favorable de tributación no es razón que permita al mero intérprete, una vez agotados los recursos que ofrece el procedimiento hermenéutico, omitir los efectos que de modo concluyente derivan de la norma misma”. Véase, GARCÍA BERRO, F.: “Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario”, VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, IEF, Doc. n.º 12, 2011, p. 334.

⁴¹ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, *op. cit.*, p. 34-35.

⁴² *Ibidem*, p. 177.

⁴³ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *op. cit.*, p. 9.

elegido, en comparación con otros, por obtener un resultado equivalente, pero con una menor carga fiscal⁴⁴.

La admisibilidad de la economía de opción puede ser admitida en cuanto no afecte al principio de capacidad económica ni a la justicia tributaria. En la economía de opción, los actos o negocios jurídicos realizados son los habituales o propios del resultado obtenido. Esto es, en la economía de opción no existe ninguna anomalía en la causa, sino que la consideración fiscal influye solo en los motivos (jurídicamente irrelevantes) del negocio. Se elige un tipo negocial con preferencia a otros por la simple razón de que es más ventajoso fiscalmente, pero sin desnaturalizar su causa.

La economía de opción debe relacionarse con las libertades económicas fundamentales reconocidas a los ciudadanos y a las empresas en los distintos ordenamientos jurídicos. En el artículo 38 de la Constitución Española (CE) se reconoce expresamente la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, es decir, se materializa en el derecho a crear y desarrollar libremente una empresa sin obstáculos que lo impidan o lo obstaculicen⁴⁵. Además, en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) estas libertades se encuentran reconocidas a través del derecho a la libre circulación y fijación de residencia en la Unión Europea (art. 21 TFUE y 45.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE), la libre circulación de personas, servicios y capitales (arts. 45-48 TFUE), la libertad de establecimiento (arts. 49-55 TFUE), y la libre prestación de servicios (arts. 56-62 TFUE)⁴⁶.

Asimismo, el artículo 1255 Código Civil (CC) dispone “los contratantes pueden establecer pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público”, por ello, los obligados tributarios pueden planificar fiscalmente sus patrimonios para disminuir su factura fiscal

⁴⁴ *Ibidem*, p. 10.

⁴⁵ El tenor literal del artículo 38 CE es el siguiente: “Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación”.

⁴⁶ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, *DOUE* C 83/47, 30.3.2010; y Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, *DOUE* C 364/1, 18.12.2000.

siempre y cuando lo hagan dentro de las posibilidades que ofrecen las normas dispositivas del derecho tributario, esto se denomina economía de opción⁴⁷.

Por todo ello, resulta conveniente poner el énfasis a la hora de diferenciar la economía de opción del fraude de ley en la intencionalidad o la mala voluntad del sujeto pasivo⁴⁸. La economía de opción, siempre y cuando no implique la utilización de formas jurídicas atípicas, es totalmente lícita, y es que el particular no tiene por qué anteponer los intereses del fisco a los suyos propios, teniendo derecho a reducir el importe de los tributos siempre y cuando lo haga entre los mecanismos lícitos previstos para tal efecto. No se produce un abuso de derecho si la actitud del sujeto pasivo no es contraria a la ley, pues, en la economía de opción, el particular realiza el acto cuyas consecuencias tributarias le son más beneficiosas entre el elenco de posibilidades legalmente establecidas⁴⁹.

Por otra parte, la formulación del concepto comunitario de “montajes puramente artificiales” se articula en torno a las libertades reconocidas en el TFUE. La existencia de un motivo fiscal no es abusivo *per se*, especialmente en aquellas medidas de incentivo fiscal que buscan precisamente incentivar determinadas conductas dotándolas de un mejor régimen tributario. No obstante, únicamente puede considerarse como un indicio de la ausencia de sustancia económica o correlación con la finalidad si viene acompañada de otros elementos como el de verificación de la artificiosidad. Nótese, en ese sentido, que la ausencia de motivos económicos válidos permite presumir la existencia de evasión, elusión o fraude, según el derecho comunitario derivado, pero no definirlos como elemento suficiente⁵⁰.

Por todo ello, y, tal y como se desprende del considerando 11 de la 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 (conocida internacionalmente como *Anti-Tax Avoidance Directive*, ATAD en lo

⁴⁷ GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las operaciones de reestructuración empresarial”, *REJIE: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, n.º 17, 2018, p. 131.

⁴⁸ El fraude a la ley regulado en la LGT 1963 otorgaba un gran peso al elemento subjetivo, concretamente establecía “con el propósito de eludir el impuesto”. Esto será objeto de análisis en el apartado 4.3.2.

⁴⁹ PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de ley en el derecho tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1996, p. 47.

⁵⁰ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *Revista técnica tributaria*, n.º 110, 2015, pp. 139-140.

sucesivo), la relación entre la norma antiabuso general y el principio de libre elección radica en que la regla general es que el contribuyente tiene derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales, no obstante, esta libertad fundamental que ostenta el contribuyente puede verse limitada cuando concurren una serie de indicios de los cuales pudiesen derivar la existencia de que tal operación o negocio realizado ha sido con ánimo de evadir o eludir la carga fiscal.

La deslocalización de actividades económicas reales dentro del territorio comunitario, que obedecen a una finalidad fiscal, constituye un ejercicio a la libertad de establecimiento inmune a las cláusulas antiabuso. De ello se deriva precisamente uno de los problemas existentes en el contexto comunitario, la competencia fiscal perniciosa; y es que la libertad de establecimiento, en un contexto de consentida falta de armonización de la imposición directa, ampara y tutela la deslocalización de la actividad productiva por motivos fiscales, siempre que exista una sustancia económica real, sin que sea legítimo reprimir previamente, lo que no sería sino un ejercicio a una libertad comunitaria⁵¹.

En el Reino Unido esta figura es conocida como el “principio del Duque de Westminster”⁵², considerándose que todo hombre tiene derecho, si puede, a orientar sus asuntos de forma que el impuesto que se le aplique en virtud de las leyes correspondientes sea inferior al que le correspondería⁵³.

En este sentido, una operación o negocio que se articule con el objetivo principal de aprovechar u obtener una ventaja fiscal no resulta en todo caso abusiva, de manera que, si la operación respeta la finalidad de la norma tributaria aplicada y es auténtica en términos de sustancia o realidad económica, no habrá abuso. La norma general antiabuso se proyecta sobre esquemas de planificación fiscal abusiva y no afecta al derecho que

⁵¹ DE JUAN CASADEVALL, J.: “La cláusula general antiabuso en el derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 427, 2018, p. 15.

⁵² *Duke of Westminster v Commissioners of Inland Revenue*, Case n.º 19 TC 490, May 7th, 1935.

⁵³ GARCÍA PRATS, F. A.: “The abuse of tax law: prospects and analysis”, en BIZIOLI, G. (ed.) *Essays in International and European Tax Law*, Napoli, Jovene Editore, 2010, p. 54. Véase también CHAND, V.: *The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with special references to the BEPS project)*, Tax Policy Series, Geneva/Zurich, Schulthess, 2018, pp. 28-29; MARÍN BENÍTEZ, G.: *La relevancia jurídica de la motivación fiscal...*, op. cit., p. 21; GOLDBERG, D.: “Anti-Avoidance”, *GITC Review*, vol. 1, n.º 1, 2001, pp. 29-30 y 32-33; SEILER, M.: *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*, Vienna, Linde, 2016, apartado 3.2.

ostenta el contribuyente a elegir la estructura más beneficiosa desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales⁵⁴.

La negativa de la Administración tributaria a aceptar economías de opción en los casos de operaciones económicas orientadas exclusivamente a obtener una ventaja fiscal se sitúa en la jurisprudencia norteamericana de los años treinta, concretamente en la sentencia *Helvering v. Gregory*⁵⁵, en la que comienza a configurarse la doctrina del *business purpose test*.

Al denominado principio general de “libertad de conducta o de opción”, ha de añadirse un elemento de concordancia y realidad entre la conducta interna y externa, dando lugar al denominado principio de “libertad de conducta no simulada”, esto es, el derecho que tiene la persona a ordenar libremente su conducta si esta es real, querida y cierta⁵⁶.

La conclusión no puede ser otra, mientras que los negocios jurídicos realizados sean válidos, lícitos y reales, ningún reproche puede merecer el que, a través de ellos y respecto a otras posibilidades de actuación, se consiga un ahorro fiscal. Por tanto, el uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el acto o en el negocio jurídico cuando este tiene como única finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente sobrepasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla

⁵⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿El principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS?”, *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n.º 407, 2017, pp. 29-30.

⁵⁵ *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934). El juez L. HAND del Segundo Circuito Federal afirmó que “cualquiera tiene derecho de organizar sus negocios para que sus impuestos sean lo más bajos posible; no está obligado a elegir el modelo que sea más beneficioso para el Tesoro; ni siquiera hay un deber patriótico de aumentar los impuestos.” La cita original es la siguiente: “Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes.”. Para un análisis más detallado de la sentencia *Helvering v. Gregory*, véase RUIZ ALMENDRAL, V.: *El fraude a la Ley Tributaria a examen. Los ámbitos nacional y comunitario*. Navarra, Aranzadi, 2006, pp. 86-89; PREBBLE, Z.; PREBBLE, J.: “Comparing the General Anti-Avoidance Rule of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 62, n.º 4, 2008, p. 164.

⁵⁶ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Los motivos económicos válidos...*, *op. cit.*, p. 48.

contrariando su finalidad y espíritu, no puede invocarse el principio de seguridad jurídica. La economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria⁵⁷.

1.1. Economía de opción: ni resistencia o desobediencia ni antijuridicidad

No nos parecería de recibido tratar la cuestión de la economía de opción sin hacer referencia a los motivos por los cuales esta última debe desligarse de toda percepción antijurídica o como una manifestación de resistencia fiscal.

En cuanto a la indagación sobre la causa de la resistencia fiscal, esta no puede desconocer el fenómeno creciente de desprestigio de lo público. Es necesario e imprescindible demostrar la importancia del deber de contribuir recogido en el artículo 31 CE. Para ello, no solo es necesario poner el acento en la persecución del fraude -que obviamente ha de llevarse a cabo- sino sobre todo se ha de enfatizar en la educación de los ciudadanos, y más concretamente, entre el derecho a un marco de vida digno y el deber de contribuir para que el primero pueda llevarse a cabo. Considera PONT CLEMENTE que la economía de opción nunca constituye una fórmula de desobediencia, porque ni es ilegal ni excepcional ni colectiva ni pública; así como tampoco cabe situarla como una forma de resistencia fiscal, pues, es una conducta no teñida por el afán de incumplir o soslayar el cumplimiento de la norma tributaria, sino, simplemente, busca la disminución de la denominada “factura fiscal” ligada a un determinado negocio jurídico⁵⁸.

Por otro lado, respecto de la antijuridicidad, es necesario no confundir comportamientos anómalos orientados a la evasión fiscal con las lícitas acciones de minimizar el impacto tributario de una actividad o negocio. El sistema tributario se sustenta, entre otros, por el artículo 31.3 CE y en el artículo 8 LGT. En el ordenamiento tributario, amparados por la reserva de ley, no tienen cabida las lagunas de la ley; en los

⁵⁷ Véase la STS de 30 de mayo de 2011 (rec. n.º 1061/2007), *cit.*, F.J. 5º B). En igual sentido se pronuncia GARCÍA NOVOA, la elusión se opone frontalmente a la economía de opción, entendida como planificación fiscal, hasta el punto de que aquella termina donde empieza esta y viceversa. Véase, GARCÍA NOVOA, C.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, en PATÓN GARCÍA, G. (coord.) *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Madrid, Wolters Kluwer, 2016, p. 203.

⁵⁸ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, *op. cit.*, p. 100.

ámbitos en los que la ley no ha querido regular una cuestión, supone que la voluntad del legislador es de no gravarlos⁵⁹.

Las normas tributarias únicamente proscriben su propia violación, no son normas imperativas. La obligación tributaria surge cuando se da el supuesto contemplado en la norma. Está basado en el mandato de pagar el tributo ligado a la realización de un determinado hecho imponible, si no se realiza el hecho imponible, no existe tributo. Por todo ello, a nuestro modo de ver, consideramos que en el ámbito tributario no puede decirse que existe el fraude de ley en el mismo sentido que el regulado en el Código Civil, pues, el derecho tributario no es un derecho imperativo: al utilizar un propósito negocial distinto del recogido en el hecho imponible no se incumple ninguna norma tributaria⁶⁰. No obstante, sobre esta cuestión, ahondaremos más adelante.

Así las cosas, ningún ordenamiento jurídico justifica el ejercicio antisocial de los derechos, y, obviamente, el derecho tributario no es una excepción. El artículo 15 LGT no es un artículo general antielusión que prohíbe todas aquellas conductas que buscan obtener una ventaja fiscal. Su finalidad es la de asegurar un buen uso de las normas del ordenamiento en su conjunto. En este sentido, hay que evitar que se acuda a un negocio jurídico concreto para tratar de deformar la finalidad intrínseca y la propia causa, con el único objetivo de conseguir un ahorro fiscal. La economía de opción es un derecho que ostentan los ciudadanos para organizar sus actividades personales, profesionales y empresariales de la forma que consideren más razonable y conveniente a sus intereses particulares, incluyendo la minoración de los gastos fiscales. Por todo ello, es necesario disociar la economía de opción de la elusión, porque en la economía de opción no hay una huida o escape de la obligación, sino que se intenta que sea menos gravosa sin acudir a elementos artificiosos que desnaturalicen el negocio. Actuar de esta forma no debe merecer reproche alguno ni ser tildado como un comportamiento antijurídico⁶¹.

⁵⁹ GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 129.

⁶⁰ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, *op. cit.*, p. 101.

⁶¹ *Ibidem*, p. 102.

1.2. Economía de opción y planificación fiscal lícita

Señala MARÍN BENÍTEZ que la posibilidad de una lícita planificación fiscal está generalmente admitida en la doctrina científica y en la jurisprudencia de los diferentes ordenamientos que utilizan conceptos como el de economía de opción, *poter di scelta* o *risparmio*, *choice principle*, *choix de la voie moins imposée* o *habilité fiscale*. Todos ellos hacen referencia a la posibilidad de elegir la vía menos onerosa en términos fiscales y a su licitud como manifestación de la autonomía privada y del reconocimiento de la libertad económica⁶². Ahora bien, las controversias sobre la planificación fiscal lícita no versan sobre su propia existencia, sino sobre la naturaleza y el alcance que debe atribuírsele.

Respecto de la naturaleza, autores como ZORNOZA PÉREZ y RUIZ ALMENDRAL se han mostrado contrarios a calificar como un derecho “la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir una u otra forma jurídica para sus negocios, de manera que la obligación tributaria sea mayor o menor”⁶³. Sin embargo, otros autores como GARCÍA NOVOA sí que se refieren a la planificación fiscal como un derecho. Señala el citado autor que

“el derecho a la planificación fiscal, entendido como “libertad de opción fiscal” significa en el campo tributario (...) la garantía de que esa libertad que se reconoce al particular en el ámbito del Derecho Privado de optar por un negocio u otro, o de configurar sus relaciones fiscales, no va a tener más consecuencias tributarias que aquellas que resulten taxativamente de la ley. (...) El instituto de la economía de opción dota de contenido a la planificación fiscal, en la medida en que todo lo que pueda ser catalogado como “economía de opción” quedará fuera del círculo de la elusión y evasión tributaria”⁶⁴.

Así las cosas, consideramos que el derecho a la planificación fiscal lícita resulta equivalente al derecho a aprovechar las economías de opción que se deriven del

⁶² MARÍN BENÍTEZ, G.: *La relevancia jurídica de la motivación fiscal...*, op. cit., p. 21.

⁶³ RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “Interpretación, calificación, integración y medidas anti-elusión en la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *Estudios de derecho judicial*, n.º 57, 2004, p. 52. En el mismo sentido RUIZ ALMENDRAL, V.: *El fraude a la Ley Tributaria a Examen...*, op. cit., pp. 74-75. Concretamente considera que “la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir una u otra forma jurídica para sus negocios, de manera que la obligación tributaria sea mayor o menor, no constituye ningún derecho subjetivo, sino únicamente la consecuencia natural de que el sistema tributario anude consecuencias tributarias a determinados hechos jurídicos”.

⁶⁴ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 107.

ordenamiento tributario, incluso las implícitas o tácitas, que son aquellas que se han de presumir cuando la ley no grave de forma expresa un supuesto⁶⁵. En un ordenamiento configurado por obligaciones tasadas de dar como es el tributario, la regla debe ser la economía de opción, pues el contribuyente a la hora de planificar su actividad económica debe tener derecho a situarse en zonas que le resulten más ventajosas⁶⁶. El Tribunal Constitucional, también ha reconocido la licitud de la economía de opción, definiendo esta como “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras”⁶⁷. En este sentido se pronunciaba RUÍZ TOLEDANO al afirmar que

“no puede pedirse que un obligado tributario al tomar una decisión económica y realizar, por ejemplo, los hechos imposables que corresponden a la misma elijan la más favorable desde el punto de vista cuantitativo para la Hacienda Pública y que, para él, resulta más gravosa. Por el contrario, parece lógico que trate de minimizar sus obligaciones, siempre dentro del respeto a las reglas de juego que establece la actual normativa, tomando las medidas que le permitan el mayor ahorro fiscal o las menores molestias desde el punto de vista formal”⁶⁸.

La economía de opción, entendida como una expresión de la autonomía de la voluntad, comprende, el derecho que tiene el contribuyente a sostener un criterio razonado y razonable distinto del que sustente la Administración tributaria. Ahora bien, el problema está en delimitar cuándo el ahorro fiscal es lícito y cuando no.

Asimismo, en un sentido similar señala MARTÍN FERNÁNDEZ que la Administración no puede pretender evitar que el contribuyente, conocedor del estado de las actuaciones del legislador, diseñe en el tiempo operaciones previendo un tratamiento más beneficioso

⁶⁵ En este sentido, señala VILLAR EZCURRA que el Tribunal Supremo, en marzo de 1999, aceptó plenamente la viabilidad de la economía de opción tácita, entendiéndose como la posibilidad que ostenta el contribuyente de configurar sus relaciones jurídicas de cualquier tipo, de modo que pueda aprovechar errores técnicos del propio legislador fiscal. Véase, VILLAR EZCURRA, M.: “Elusión fiscal: la experiencia de España”, *op. cit.*, p. 58. Además, en un sentido idéntico al nuestro, SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO afirma en relación con la economía de opción y la planificación fiscal que la “equivalencia terminológica se encuentra en el carácter legal y racional de gestionar los negocios”. La planificación fiscal no es un nuevo concepto, sino la evolución terminológica del término economía de opción. Véase, SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “La teoría sobre la prohibición del abuso del derecho europeo como base de las cláusulas anti-elusivas generales nacionales”, *Crónica Tributaria*, n.º 167, 2018, p. 214.

⁶⁶ GARCÍA NOVOA, C.: “El derecho del contribuyente a la tipicidad”, XX Jornadas del ILADT. Citado por FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *op. cit.*, p. 19, nota al pie n.º 47.

⁶⁷ STC de 17 de febrero de 2000 (cuestión de inconstitucionalidad 2876/94), ECLI:ES:TC:2000:46, F.J. 6º.

⁶⁸ RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 27.

para sus intereses, siempre y cuando se sirva de la normativa vigente aplicada e interpretada según la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible, con el respeto de los principios constitucionales. El fundamento de la economía de opción no tiene carácter residual, sino que emana directamente del respeto a los derechos constitucionales de la personalidad, de la propiedad privada y de la libertad de empresa reconocidos en los artículos 10, 33 y 38 CE, respectivamente⁶⁹.

Es por ello que la posibilidad de una planificación fiscal lícita nace del hecho de que las normas tributarias establecen unas determinadas consecuencias fiscales (y no otras) a determinados actos o negocios jurídicos (y no a otros) contenidos en su presupuesto de hecho. En ocasiones, normas distintas atribuyen distintas consecuencias tributarias a actos o negocios jurídicos que, siendo distintos, permiten al contribuyente obtener un mismo resultado económico. Por todo ello, la planificación fiscal lícita abarca la posibilidad de elegir entre varios negocios jurídicos por razón de su diferente tratamiento fiscal. Los países anglosajones se refieren como “principio de elección” (*choice principle*)⁷⁰.

Cualquiera que sea la naturaleza jurídica que resulte atribuible, bien se trate de un derecho subjetivo o de una libertad o posibilidad, lo que parece claro es que los contribuyentes pueden ordenar sus negocios según la forma que más les convenga en términos fiscales, sin vulnerar el ordenamiento jurídico.

Tras lo expuesto, debemos reconocer que, a pesar de la indiscutible existencia de la economía de opción o planificación fiscal lícita, es notoria la evidente dificultad de delimitar esa planificación fiscal lícita de aquellas conductas que, pese a su aparente respeto a la ley, terminan violando su espíritu o vulnerándola. Así pues, tras el paso de los años, el problema de la elusión fiscal sigue tratando de ofrecer una solución a la pregunta de cómo trazar los límites, desde la perspectiva del derecho tributario, a la libre configuración de las operaciones jurídicas en el ejercicio de la voluntad⁷¹.

⁶⁹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “El negocio en fraude de ley tributaria”, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 2000, pp. 156-157.

⁷⁰ MARÍN BENÍTEZ, G.: *La relevancia jurídica de la motivación fiscal...*, *op. cit.*, p. 23.

⁷¹ *Ibidem*, p. 24. En un sentido similar se pronuncia JUAN LOZANO, poniendo de manifiesto la patente dificultad para establecer fronteras entre la evasión, elusión y el mero incumplimiento no sancionable de obligaciones tributarias. Además, señala que “resulta imprescindible implementar unas herramientas de seguimiento y análisis continuo de la jurisprudencia, tanto para corregir posibles disfunciones en la planificación y desarrollo de las actuaciones como para reafirmar las estrategias previas de la

1.3. Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la economía de opción

El Tribunal Supremo ha hecho referencia, en no pocas ocasiones, a la economía de opción. En este sentido, podemos traer a colación la STS de 24 de mayo de 2003, en la que pone de manifiesto que “el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos que sean procedentes conforme a las mismas”⁷².

El Alto Tribunal, en una sentencia de 30 de mayo de 2011, afirma que la economía de opción supone la elección lícita de la alternativa jurídica que menor carga fiscal conlleve dentro del elenco de alternativas que tuviese. Ahora bien, advierte que la economía de opción no puede comprender nunca un intento de minoración de la base o de la deuda mediante unos negocios o unos actos artificiosos, pues, en tal caso, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 15 LGT. Por ello, la economía de opción tiene como límite “la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica”⁷³. El mismo pronunciamiento fue referenciado en la STS de 15 de febrero de 2017⁷⁴ y en la STS de 23 de marzo de 2018⁷⁵.

Igualmente, en la STS de 20 de septiembre de 2012 establece: “(...) la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el ordenamiento jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Resulta indiferente,

Administración en la medida en que su bondad se ve confirmada por los resultados del control judicial”. Véase, JUAN LOZANO, A.M.: “El fraude fiscal en la jurisprudencia (TJUE, TC y TS)”, en GIMÉNEZ-REYNA, E.; RUIZ GALLUD, S. (coords.) *El fraude fiscal en España*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 514-515.

⁷² STS de 24 de mayo de 2003 (rec. n.º 6398/1998), ECLI:ES:TS:2003:3528, F.D. 2º.

⁷³ STS de 30 de mayo de 2011 (rec. n.º 1061/2007), ECLI:ES:TS:2011:4147, F.D. 5º.

⁷⁴ STS de 15 de febrero de 2017 (rec. n.º 260/2016), ECLI:ES:TS:2017:495, F.D. 2º.

⁷⁵ STS de 23 de marzo de 2018 (rec. n.º 2671/2016), ECLI:ES:TS:2018:986, F.D. 2º.

desde la perspectiva del ordenamiento, que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas”⁷⁶.

Por otro lado, en la STS de 22 de marzo de 2012 el Tribunal Supremo confirma la calificación hecha por la Administración tributaria como fraude de ley y rechaza expresamente que las operaciones realizadas constituyan un supuesto de economía de opción. En ella establece que “la “economía de opción”, que comporta una discrepancia interpretativa, no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal, como es el caso que nos ocupa”⁷⁷.

El Tribunal Supremo ha reiterado esta doctrina en sentencias posteriores como la de 22 de junio de 2016, en la que dispone que “la economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria. De modo que si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libre configuración negocial, que abarca la facultad de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, es necesario, como señala la jurisprudencia, evitar que esa libertad de configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias”⁷⁸.

En ese orden de cosas, resulta oportuno afirmar que el objetivo de obtener una ventaja fiscal, mediante una alternativa negocial lícita, es perfectamente compatible con la concurrencia de un motivo económico válido a efectos de aplicar el régimen especial de reestructuraciones societarias⁷⁹. En este sentido, procedemos a analizar dos sentencias del TS.

- STS de 14 de octubre de 2015 (rec. n.º 3392/2013)

⁷⁶ STS de 20 de septiembre de 2012 (rec. n.º 6231/2009), ECLI:ES:TS:2012:6618, F.D. 8º. En igual sentido, STS de 22 de marzo de 2012, (rec. n.º 2293/2008), ECLI:ES:TS:2012:2605, F.D. 2º y 5º.

⁷⁷ STS de 22 de marzo de 2012 (rec. n.º 2293/2008), ECLI:ES:TS:2012:2605, F.D. 5º.

⁷⁸ STS de 22 de junio de 2016 (rec. n.º 2218/2015), ECLI:ES:TS:2016:2972, F.D. 7º. En igual sentido se pronuncian la STS de 23 de febrero de 2012 (rec. n.º 821/2008), ECLI:ES:TS:2012:1175, F.D. 4º y la STS de 30 de mayo de 2011 (rec. n.º 1061/2007), ECLI:ES:TS:2011:4147, F.D. 5º.

⁷⁹ GARCÍA BERRO, F.: *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, op. cit., p. 212.

Los hechos acaecidos fueron que dos cónyuges eran titulares de una entidad y sus activos principales eran dos ramas comerciales, una de ellas era un negocio de arrendamiento de inmuebles y la otra una actividad empresarial franquiciada. A través de la escisión parcial de la entidad se atribuyen los activos del negocio inmobiliario a una sociedad de nueva creación, repartiéndose así sus participaciones entre los dos cónyuges. Posteriormente, al liquidar la comunidad de gananciales, cada cónyuge recibe las participaciones de una de las entidades resultantes de la escisión.

La Inspección considera que la escisión debe tributar por el régimen general, al no existir en ella motivo económico válido, pues el único objetivo de la escisión era repartir las dos ramas de actividad entre los dos socios, dos cónyuges que se separan y disuelven la sociedad de gananciales, sin tributar por el IS. Por todo ello, rechaza la aplicación del régimen especial de reestructuraciones societarias.

El Tribunal Supremo afirma la legitimidad para organizar los negocios de la forma fiscalmente más ventajosa y, en este caso en concreto, la identifica con la existencia de un motivo económico válido:

“Se diferencia de la cláusula general antielusión, actual art. 15 de la LGT , una cláusula específica respecto del supuesto concreto que nos ocupa en los términos que se recoge normativamente, art. 110.2 de la LIS , que se hace girar sobre los motivos económicos válidos cuya ausencia determina la imposibilidad de acogerse al régimen especial, pero también en esta se reconoce elementos objetivos y elementos subjetivos, "mera finalidad de obtener una ventaja fiscal" , lo cual ha de resultar del conjunto de circunstancias de cada caso en concreto, puesto que en estos supuestos es común una indeterminación natural que siempre va a ser preciso despejar, pues no es siempre fácil identificar en el entramado operacional llevado a cabo la existencia de motivos económicos válidos, lo que exige un análisis objetivo por la Administración de todas las circunstancias concurrentes dirigida a determinar si hubo o no abuso, pues es a partir de dicho análisis objetivos de los elementos concurrentes cuando es posible despejar si la operación ha tenido por finalidad obtener una ventaja fiscal.

Como se ha resaltado en otras ocasiones por este Tribunal, resulta absolutamente legítima la economía de opción como ejercicio de las libertades fundamentales que se manifiesta en que los contribuyentes puedan optar por organizar sus operaciones

de la forma más ventajosa fiscalmente; y que en el caso que nos ocupa se concretaría en que la operación llevada a cabo se ha realizado por un motivo económico válido”⁸⁰.

- STS de 13 de septiembre de 2012 (rec. n.º 2879/2010)

En el presente caso, una sociedad tiene como principales activos, por un lado, un inmueble arrendado y, por otro lado, una serie de terrenos que son susceptibles de urbanización. Mediante su escisión total se atribuye a cada uno de los dos bloques patrimoniales señalados a una de las dos sociedades de nueva constitución beneficiarias de la escisión. Las participaciones en dichas sociedades no se atribuyen de forma proporcional a los socios de la escindida, sino que un grupo de socios recibe las participaciones en la entidad adjudicataria del inmueble arrendado y el otro grupo de socios recibe las participaciones en la entidad titular del terreno. Estos terminan transmitiendo sus participaciones a una entidad que acometerá actuaciones de promoción del terreno⁸¹.

Ante dicha operativa, la Administración tributaria aprecia que la escisión carece de motivos económicos válidos, por lo que cabe apreciar la circunstancia de fraude para así no aplicar el régimen especial de neutralidad de las operaciones de reestructuración.

El Tribunal Supremo en esta sentencia confirma el criterio sostenido por la Administración tributaria al entender que no existe un motivo económico válido que sustente tales operaciones; por ello, rechaza que tales actuaciones pudiesen estar amparadas por la “economía de opción”. En este sentido, señala en su F.D. 4º

“Por último, se argumenta en el recurso que la escisión realizada no debiera de gravarse por estar enmarcada en la denominada economía de opción, puesto que no estamos ante un supuesto en el que el orden jurídico permita al contribuyente distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas, que resultarían legítimas si no hubieran vulnerado los principios de capacidad económica y de justicia tributaria.

⁸⁰ STS de 14 de octubre de 2015 (rec. n.º 3392/2013), ECLI:ES:TS:2015:4256, F.D. 2º.

⁸¹ GARCÍA BERRO, F.: *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, op. cit., p. 214.

Por el contrario, la "economía de opción", que comporta una discrepancia interpretativa, no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria o la obtención de beneficios fiscales mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal, como es el caso que nos ocupa, cuya conducta ya ha sido analizada y calificada anteriormente, sin que quepa invocar principio y opciones inaplicables.⁸²

Por todo ello, el uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. En el momento en el que el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios⁸³.

1.4. Recapitulación

A la vista de lo anteriormente referenciado, y como señala GARCÍA NOVOA, el instituto de la economía de opción dota de contenido a la planificación fiscal, todo lo que pueda ser catalogado como economía de opción quedará fuera del círculo de la elusión y evasión tributaria⁸⁴. Por todo ello, resulta imprescindible acotar el término economía de opción.

La búsqueda de la justicia es el único Norte admisible en el tema que nos ocupa, atribuyendo a cada uno de los poderes del Estado -legislativo, ejecutivo y judicial- la función que le corresponde⁸⁵. Concretar lo que se atribuya y aquello que no solo pertenece

⁸² STS de 13 de septiembre de 2012 (rec. n.º 2879/2010), ECLI:ES:TS:2012:6303, F.D. 4º.

⁸³ STS de 13 de septiembre de 2012 (rec. n.º 2879/2010), ECLI:ES:TS:2012:6303, F.D. 4º.

⁸⁴ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 107.

⁸⁵ El poder legislativo se atribuye a las Cortes Generales, formadas por dos Cámaras: Congreso de los Diputados y Senado. Las funciones que ejerce el poder legislativo son la función legislativa (aprobar leyes) y controlar al Gobierno y a la Administración pública que depende del Gobierno. El Gobierno es el órgano titular del poder ejecutivo del Estado, y le corresponde dirigir la política interior y exterior, la administración civil y militar y la defensa del Estado, además de ejercer la potestad reglamentaria (aprobar normas jurídicas con rango inferior a la ley). Por último, el poder judicial es el encargado de juzgar y hacer

al legislador, a través de la labor parlamentaria de creación y regulación de los tributos. La Administración tributaria debe cumplir y hacer cumplir las leyes, sin suplantar la voluntad del legislador⁸⁶.

Señala PÉREZ DE AYALA BECERRIL que “en la economía de opción se vislumbran resultados más convenientes para el contribuyente, de forma completamente lícita e incluso prevista por la ley. Mientras que en el que en el fraude de ley los medios utilizados para este mismo fin sólo son lícitos en apariencia, pero no en materia, y la intención de burlar la ley a través de la utilización de medios impropios para aquel resultado se torna evidente”⁸⁷.

Otros, como PONT CLEMENTE, señalan que la economía de opción se encuadra en el respeto más riguroso a los principios de legalidad, de justicia y de seguridad jurídica, por lo que es incompatible con la mendacidad, la ocultación y la mala fe⁸⁸.

La economía de opción tiene su fundamento en el derecho común, esto es, donde existe una libertad de pactos y la inexistencia de un *numerus clausus* en los contratos, obligando su licitud a aplicar la norma tributaria que más se adecue a la realidad de los hechos y a su adecuada calificación jurídica. La decisión que elijan los contribuyentes se enmarcará en el ámbito de una opción ajustada a derecho y dentro de las posibilidades que el propio ordenamiento le ofrece, derivando los efectos jurídicos previstos en la misma, sin ninguna consecuencia de carácter compensador o sancionador en perjuicio de los obligados tributarios⁸⁹.

La economía de opción o planificación fiscal es la búsqueda razonable y legítima de un ahorro fiscal, sin vulnerar en modo alguno la ley. Debe ser entendida como el derecho que tiene el contribuyente a sostener un criterio razonado y razonable que justifique su operativa, a pesar de ser distinto del que sustente la Administración

ejecutar lo juzgado. El poder judicial ha de aplicar las leyes emanadas de las Cortes Generales del Estado, así como otras normas de rango inferior a la ley adoptadas por cualquier autoridad administrativa.

⁸⁶ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, op. cit., p. 178.

⁸⁷ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “La elusión fiscal frente a las conductas ilícitas: una cuestión aún sin resolver”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 260, 2001, p. 425.

⁸⁸ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, op. cit., p. 165.

⁸⁹ CALVO VÉRGEZ, J.: *La Cláusula Antiabuso tras la Reforma Tributaria*, Navarra, Aranzadi, 2016, pp. 36-37. El citado autor prosigue señalando que “la economía de opción será en consecuencia lícita siempre y cuando no entrañe un abuso de las formas jurídicas y no se recurra al empleo de fórmulas jurídicas atípicas y no generalizadas en el ámbito socioeconómico, con la existencia de una manifiesta pasividad por parte de la Administración en relación con los fines que pretenden lograrse”. *Ibidem*, p. 37.

tributaria. El hecho de que se elija un tipo negocial en lugar de otro por ser más ventajoso fiscalmente no puede ser tildado como abusivo, sino como el ejercicio lícito de los derechos y libertades que se tienen reconocidos. Sin embargo, si esa ventaja fiscal no viene acompañada de sustancia económica o de otros motivos económicos válidos, se presumirá que es un indicio de abuso.

Por todo ello, si los negocios son lícitos, válidos y reales, no deben merecer ningún reproche a pesar de obtener con ellos una menor tributación. Empero, cuando exista artificiosidad en la operativa llevada a cabo, la economía de opción desaparece y nos adentramos en el abuso, el cual será analizado en el siguiente apartado.

2. Abuso

En primer lugar, resulta imprescindible exponer que el principal problema que existe es que no hay un criterio claro para señalar cuándo estamos ante un abuso de la norma y no ante una economía de opción. Los criterios que determinan la existencia de abuso objetivo coinciden en muchas ocasiones con los criterios establecidos en las legislaciones y doctrinas nacionales para definir la elusión fiscal o *tax avoidance*⁹⁰.

Señala DURÁN-SINDREU que es pues irrelevante el “por qué” o el “para qué” se ha constituido y/o disuelto una sociedad; es irrelevante, insistimos, si su única finalidad ha sido el ahorro de impuestos. Lo relevante es que los negocios realizados no responden a esa realidad típica que los explica y justifica”. El *business purpose test* ha de hacerse respecto a los propósitos empíricos de las partes, en el contexto que corresponde al negocio elegido. No se trata de hacer un *business purpose test* de los propósitos que han influido en la elección de un modelo y no de otro. La realidad económica que interesa contrastar es la del negocio en sí mismo, y no la inherente a los motivos o finalidades particulares que las partes intervinientes hayan podido tener en consideración para la

⁹⁰ No obstante, los conceptos difieren en las distintas jurisdicciones. El principal problema de esa ausencia de claridad y rigor en la utilización de las distintas figuras tributarias se debe al arraigo estatal de esta materia, que sigue provocando que a la fecha no exista ninguna iniciativa planteada desde el plano internacional que persiga unificar la caracterización y uso terminológico de las distintas figuras tributarias que generen disputas en cuanto a su licitud o ilicitud. Véase, DEL VALLE CALZADA, E.; SEVILLA BERNABÉU, B.: *Políticas Fiscales y Derechos Humanos. Crónica de una relación olvidada y propuestas para su integración*, Fundación Alternativas, n.º 106, 2022, p. 65.

adopción del modelo de negocio⁹¹. En la economía de opción o planificación fiscal lícita no hay una anomalía en la causa. Sin embargo, en la simulación o en el fraude de ley existe una desnaturalización de la causa⁹².

2.1. Introducción y configuración del abuso: breve análisis comparado

Como pone de relieve GARCÍA PRATS, el abuso del derecho tributario es una cuestión difícil y compleja. No resulta nada sencillo distinguir entre el uso y el abuso del derecho, que depende de la propia definición de derecho y de los elementos para determinar cuándo se produce el abuso y qué consecuencias jurídicas derivan del mismo⁹³. Es complejo porque, como derecho público, implica actuar en la búsqueda de los intereses generales –obtención de ingresos públicos– sin que se atente contra los intereses privados de los particulares –reducción de la carga fiscal del contribuyente–. Asimismo, también es complejo porque los organismos públicos tratan de contar con las herramientas necesarias para contrarrestar dicho abuso; circunstancia que está llevando a una hipertrofia de normas y técnicas para prevenir, combatir o contrarrestar situaciones elusivas, que pueden solaparse entre sí y también con las normas definidas por otros Estados.

Los particulares tratan de reducir su carga fiscal mediante la utilización de una serie de mecanismos y técnicas; reducción que, puede ser totalmente lícita si se actúan dentro de los márgenes previstos en la ley (economía de opción) o, puede ser ilícita, se viola directamente la norma (evasión fiscal) o se atenta contra el espíritu de la ley (elusión fiscal).

Ahora bien, es difícil definir y, probablemente innecesario, formular unos requisitos generales vinculantes para verificar la existencia de un abuso fiscal. Puede hacerse una

⁹¹ DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Los motivos económicos válidos...*, *op. cit.*, p. 209.

⁹² Para PALAO TABOADA el negocio en fraude de ley, es un negocio vaciado de su causa, que es la que justifica la eficacia que el Derecho le confiere. Véase, PALAO TABOADA, C.: “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *op. cit.*, p. 8.

⁹³ GARCÍA PRATS, F.A.: “The abuse of tax law: prospects and analysis”, *op. cit.*, p. 50.

formulación general, pero los elementos que han de concurrir pueden variar de un caso a otro⁹⁴.

La infracción indirecta de la norma depende de cómo esta está formulada. Habrá que atenerse a la definición del hecho imponible y si la propia ley otorga a la Administración ciertas competencias o facultades para modificar, adecuar o reconsiderar las declaraciones presentadas por los particulares en relación con los actos o negocios realizados. Cabe decir que, cuanto más genéricos sean los hechos imposables, mayores posibilidades se tendrán de reconducir o de corregir esa actividad abusiva, aunque esto claramente atentaría a la seguridad jurídica.

La configuración de los mecanismos para descubrir las infracciones indirectas depende de la aceptación y de la formulación de las teorías sobre sustancia sobre la forma. Ahora bien, existe una notoria confusión terminológica entre los conceptos utilizados por los diferentes ordenamientos tributarios. Para tratar de sintetizar y arrojar algo de luz, plasmamos en la siguiente tabla la nomenclatura utilizada para referirse a una violación directa de la ley (evasión fiscal) y la utilizada en la violación indirecta de la ley (elusión fiscal)⁹⁵.

Ordenamiento jurídico	Viola directamente la norma	Viola indirectamente la norma
Alemán	Steuerbetrug, Steuerhinterziehung	Steuereumgehung (umgehung)
Reino Unido	Tax evasion, Tax fraud	Tax avoidance
Español	Evasión fiscal	Elusión fiscal /fraude de ley (hasta 2003) y conflicto en la aplicación de la norma (desde 2003 hasta la actualidad)

⁹⁴ *Ibidem*, p. 55.

⁹⁵ *Ibidem*, p. 58. La clásica categorización entre elusión fiscal y evasión se convirtió en un terreno común en el campo del derecho fiscal internacional a partir del 1980. Véase, AA.VV.: “Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgements of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law”, *European Taxation*, vol. 48, n.º 1, 2008, p. 33; UCKMAR, V.: “General Report”, en *Cahiers de droit fiscal international: tax avoidance/tax evasion*, Kluwers Law and Taxation, Vol. LXVIII a, 1983, pp. 24-32.

Francés	Tax Fraude, Fraude fiscale	Abus de droit, Évasion fiscale
Italiano	Fraude fiscale	Abuso di diritto, Elusione d'imposte
Holandés	Belastingfraude, belastingontduiking	Fraus legis belastingvermijding belastingontgaan

Esta problemática tiene su razón de ser, en parte, porque cada Estado tiene una tradición jurídica propia y, por ende, utiliza unos términos distintos o no coincidentes con los de otro Estado. A modo de ejemplo: en francés, *évasion fiscale* equivale a elusión fiscal; y la evasión fiscal se traduce por *fraude fiscale*⁹⁶.

En este sentido, resulta necesario traer a colación que el concepto de fraude de ley utilizado por la doctrina y la legislación española no es utilizado en otros ordenamientos en el sentido de encasillar en él aquellas actuaciones del contribuyente tendentes a impedir, a través de artificios o abusos formales, la realización del hecho imponible o el nacimiento de obligaciones tributarias sin incurrir en incumplimiento del deber de pagar el tributo⁹⁷.

En otros ordenamientos, cuando se utiliza el término fraude, es para referirse a la conducta defraudatoria, este es el caso de Italia cuando utiliza el concepto *fraude fiscale*⁹⁸. En el caso del ordenamiento francés, el concepto fraude equivale a la evasión fiscal, esto es, a la violación deliberada de una obligación fiscal⁹⁹. Por lo que se refiere al ordenamiento tributario alemán, el concepto *Steuereumgehung* es lo que más se aproxima a lo que en España denominábamos “fraude de ley tributaria”. *Steuereumgehung* no es más que la adaptación al derecho tributario de la figura del fraude de ley civil, que se trasladaría al área fiscal a través del abuso de las posibilidades de configuración jurídica, frente a las cuales se dota a la Administración de una facultad de recalificación, recogida

⁹⁶ ZALASIŃSKI, A.: “Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice”, *Intertax*, vol. 36, nº 4, 2008, p. 159.

⁹⁷ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p.29.

⁹⁸ PISTONE, P.: *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, Padova, Cedam, 1995, p. 8.

⁹⁹ GROSCLAUDE, J.; MARCHESOU, P.: *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, 2001, p. 177. El profesor UCKMAR, a principios de los 80 señalaba que, en la evasión fiscal o fraude fiscal, se viola directamente una disposición fiscal. Véase, UCKMAR, V.: “General Report”, op. cit., p. 20.

en el párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria. No obstante, a pesar de la aparente similitud entre *Steuereumgehung* y el concepto de fraude de ley regulado en el artículo 24 LGT 1963, el concepto *Umgehung* que utiliza el párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria suele traducirse como “elusión”, no como fraude¹⁰⁰.

De especial interés resulta hacer una mención a la terminología anglosajona para intentar buscar en ella un concepto similar al fraude de ley regulado en el artículo 24 LGT 1963. En los ordenamientos de lengua inglesa se suele diferenciar entre *tax avoidance* y *illegitimate tax avoidance*. Ambos términos hacen referencia al ahorro fiscal a través del abuso de formas jurídicas. Por otro lado, tenemos los términos *tax evasion* y *tax fraud*. El término *tax evasion* comprende el comportamiento ilícito y fraudulento del contribuyente, abarcando la ilegalidad, aunque siempre en una menor gravedad que el *tax fraud*.¹⁰¹

La referencia a los términos anglosajones tiene una importancia fundamental, puesto que es la lengua inglesa el idioma de referencia de numerosos textos internacionales. Así pues, entre la doctrina anglosajona, está extendida la concepción de que el *tax avoidance* diferencia a su vez unas maniobras que no son aceptables (*illegitimate tax avoidance*) y otras que son perfectamente lícitas (*legitimate tax planning*)¹⁰². En este sentido, señala CALDERÓN CARRERO que el término *tax avoidance* viene a significar cualquier disminución de la carga fiscal inicialmente debida; señalando a su vez el término *illegitimate tax avoidance*, en el que tendrían cabida aquellas actuaciones en las que el contribuyente cumple literalmente con la letra de la ley, pero se considera que su comportamiento es abusivo ya que su único propósito es evitar o disminuir la carga fiscal¹⁰³.

¹⁰⁰ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pp. 32 y 33. Para un análisis detallado de la norma general anti-abuso alemana, véase, ENGLISCH, J.: “La cláusula antiabuso de alcance general en el ordenamiento tributario alemán”, en LABEAGA AZCONA, J.M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. (dirs.) *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, pp. 389-410; SEILER, M.: *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*, op. cit., apartados 2.1; 5.2 y 6.1.1; RUIZ ALMENDRAL, V.; SEITZ, G.: “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 257-258, 2004, pp. 3-64.

¹⁰¹ CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”, en GARCÍA NOVOA, C.; LÓPEZ DÍAZ, A. (coords.) *Temas de Derecho Penal Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 196.

¹⁰² TROUP, E.: “Unacceptable Discretion: Countering Tax Avoidance and Preserving the Rights of the Individual”, *Fiscal Studies*, vol. 13, n.º 4, 1992, pp. 136-137; ARNOLD, B.J.: “Protecting the Tax Base of Developing Countries through the use of General Anti-avoidance Rules”, *United Nations Practical Portfolio*, 2019, p. 11.

¹⁰³ CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”, op. cit., p. 195.

En ese orden de cosas, hay que manifestar que, normalmente, el término fraude hace referencia a la evasión fiscal¹⁰⁴. Empero, en la doctrina española, la expresión “fraude de ley” se utiliza para hacer referencia a la elusión o al abuso de la norma, lo cual nos distancia terminológicamente del resto de países europeos e incrementa, aún más si cabe, la confusión entre los preceptos y, por ende, genera una mayor inseguridad jurídica.

Por todo ello, ante la falta de rigor en la utilización de los conceptos y los problemas en la traducción de determinados conceptos utilizados en la versión inglesa, hace que sea más aplicable que nunca el adagio alemán según el cual “se comienza por confundir las palabras, se confunden después los conceptos y, por último, se acaba por confundir la realidad”¹⁰⁵. Así las cosas, resulta necesario realizar una correcta categorización de conceptos y figuras.

2.2. Delimitación conceptual

Según el tenor literal de la RAE, la primera acepción del término eludir es “evitar con astucia una dificultad o una obligación”. En un sentido prácticamente similar se recoge la segunda acepción del término evadir “eludir con arte o astucia una dificultad prevista”. Por ello, parece que no existe una clara diferenciación terminológica entre ambos conceptos. No obstante, desde la perspectiva jurídico-tributaria, sí que se hace una diferenciación de estos. La evasión fiscal consiste en una violación abierta de una norma tributaria existente, encubriendo el deber de pago, en su totalidad o en parte, a los ojos de la Administración tributaria y con la finalidad de obtener una ventaja patrimonial frente a los demás contribuyentes, causando así un daño directo en las arcas públicas¹⁰⁶. En la evasión fiscal los actos o negocios llevados a cabo implican una vulneración dolosa de una norma tributaria en relación con el presupuesto de hecho. No se articulan mecanismos para aprovecharse ilegítimamente de las lagunas existentes en el ordenamiento jurídico

¹⁰⁴ Así lo ha manifestado PISTONE haciendo referencia a los ordenamientos italiano y alemán. Véase, PISTONE, P.: *Abuso del diritto ed elusione fiscale...op. cit.*, p. 8.

¹⁰⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *op. cit.*, p. 13.

¹⁰⁶ VILAR MAYER, P.: “Planificación fiscal indebida y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria española”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 273, 2005, p. 17.

(supuesto que se enmarcaría en la elusión fiscal), sino que se sustituye la aplicación de una norma por otra con el fin de evadir el pago del impuesto¹⁰⁷.

Como se ha expuesto en el apartado anterior, junto a la elusión y evasión, algunos ordenamientos utilizan la figura del fraude de ley; en algunos, este es equiparable o sinónimo de la evasión fiscal, pues a través de este se atenta directamente contra la norma. Sin embargo, en otros, como es el caso de España, el término fraude ha hecho referencia -incorrectamente, a nuestro modo de ver- a la violación indirecta de la norma.

Por todo ello, a pesar de las notables variaciones terminológicas y las adaptaciones idiomáticas, consideramos acertada la categorización realizada por DE JUAN CASADEVALL a la hora de diferenciar aquellas situaciones controvertidas con la legalidad tributaria¹⁰⁸. En primer lugar, la evasión o fraude fiscal (*tax evasion*), consistente en el impago de forma ilícita de una obligación tributaria, atentando directamente contra la norma tributaria, supuesto que, en determinados ordenamientos tributarios, puede dar lugar a la concurrencia de un delito penalmente considerado. En segundo lugar, la elusión fiscal (*tax avoidance*), la cual se diferencia de la anterior porque no implica un impago de la obligación tributaria, sino que se infringe la finalidad perseguida por la ley mediante la utilización de estructuras jurídicas artificiales o atípicas con el objetivo de obtener un ahorro fiscal o una tributación más favorable. En tercer lugar, estaría la planificación fiscal, la cual hemos analizado en el apartado anterior, conocida en nuestro país como economía de opción.

Prosigue DE JUAN CASADEVALL en que esta clásica tripartición, cuya distinción parece clara, no impide que se deriven amplias zonas de promiscuidad conceptual en la práctica. Asimismo, habría que añadir una cuarta categoría que ha surgido en los últimos años, la denominada planificación fiscal agresiva (*aggressive tax planning*) la cual ha tenido presencia en el plan de acción BEPS y en los trabajos de la propia Comisión Europea¹⁰⁹. En el preámbulo de la Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de

¹⁰⁷ SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: *La Erosión de las Bases Imponibles Societarias*, Navarra, Aranzadi, 2019, p. 38.

¹⁰⁸ DE JUAN CASADEVALL, J.: “La codificación de la cláusula antiabuso en el derecho de la Unión (I)”, *Crónica Tributaria*, n.º 170, 2019, p. 72; también en DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 92-93.

¹⁰⁹ DE JUAN CASADEVALL, J.: “La codificación de la cláusula antiabuso en el derecho de la Unión (I)” *op. cit.*, p. 73; también en DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 93. Asimismo, véase, CALDERÓN CARRERO, J.M.; QUINTAS SEARA, A.: “The concept of aggressive tax planning launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the

2012, se define la planificación fiscal agresiva como aquella que consiste en “aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria”.

Hecha esa categorización, y entendida la elusión como cualquier disminución de la carga fiscal inicialmente debida, que englobaría también aquellas conductas en que el contribuyente respeta la literalidad de la ley, pero actúa de forma abusiva con el único propósito de evitar o disminuir la carga fiscal, habría que considerar la relación entre la elusión y el abuso de norma.

2.3. Relación abuso y elusión

La lucha contra la elusión fiscal tiene su origen en el concepto de *abus de droit*, esto es, la idea de que una persona puede abusar de los derechos que le confiere la ley, tal y como desarrolló la jurisprudencia francesa del código civil de 1804¹¹⁰.

La expresión “abuso del derecho” es ambigua. Lo es porque la palabra “derecho” y sus equivalentes en otras lenguas románicas y no románicas puede referirse, por un lado, al derecho subjetivo –facultad perteneciente a una persona–, y, por otro lado, al derecho objetivo –una norma–. Sin embargo, esta ambigüedad no existe a primera vista en inglés, en el que se utilizan dos palabras distintas para diferenciar dos acepciones: *right* –para el derecho subjetivo– y *law* –para el derecho objetivo–. Además, es el inglés el idioma de uso común en la UE y ha sido a través del cual se ha elaborado preferentemente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, desarrollando la doctrina en torno al *tax avoidance*, expresión que debería traducirse con la denominada elusión fiscal. Ahora bien, en los últimos años, estas expresiones tradicionales están siendo sustituidas

border between legitimate and illegitimate tax planning”, *Intertax*, vol. 44, n.º 3, 2016, pp. 206-226. Por su parte, PISTONE afirma que el abuso y la elusión fiscal son fenómenos diferentes de la planificación fiscal agresiva. PISTONE, P.: “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 170, 2016, p. 113.

¹¹⁰ Véase JOSSERAND, L.: *De l’abus des droits*, Paris, Librairie nouvelle de droit et de jurisprudence, 1905; y también CAMPION, L.: *La théorie de l’abus des droits*, Bruxelles, Emile Bruylant, 1925.

por la expresión *abuse of law*, *abuse of rights* o simplemente *abuse*, introduciéndose, por ende, en las respectivas lenguas de los Estados miembros¹¹¹.

A modo de ejemplo de tal fenómeno, podemos traer a colación que, en el Anteproyecto de Ley de la LGT, la norma general antielusión contenida en el artículo 15 LGT llevaba por título “abuso en la aplicación de la norma tributaria”. No obstante, finalmente, fue sustituida en el Proyecto de Ley por una mucho menos correcta y apropiada “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, a la cual nos referiremos posteriormente.

Las cláusulas o normas antielusión pueden definirse como aquellas estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, al que se asocian una serie de consecuencias jurídicas que consistirán en la atribución a la Administración tributaria de potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o en aplicar el régimen jurídico-fiscal que ha tratado de soslayar con el ánimo elusivo. Las normas antielusión pueden ser de dos tipos: generales y específicas.

Respecto a la primera de ellas, esto es, las normas generales antielusión, cabe indicar que son internacionalmente conocidas como GAAR, este acrónimo inglés significa *General Anti-Avoidance Rule*. Las GAARs se formulan de forma abstracta y abierta, por lo que tienen cabida en ellas múltiples supuestos y circunstancias¹¹². No obstante, esa incertidumbre, puede reducirse si la aplicación de una GAAR está bien estructurada, organizada y es coherente¹¹³. En cuanto a la segundas, las normas específicas antielusión, son conocidas en la terminología inglesa como SAAR, *Specific Anti-Avoidance Rule*. Estas se formulan de forma *ad hoc* para una determinada tipología

¹¹¹ PALAO TABOADA, C.: “El abuso del derecho en materia tributaria en Derecho Comunitario Europeo”, *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 61, 2017, p. 4.

¹¹² Como afirman CRUZ PADIAL y BAHÍA ALMANSA la existencia de cláusulas generales se resuelve mediante la atribución de legal de potestades administrativas a partir de unos presupuestos genéricos y, en la mayoría de los casos, con unos conceptos jurídicos indeterminados. Todo ello da lugar a la paradoja de las cláusulas generales: “por un lado, los imperativos de seguridad jurídica imponen la concreción del presupuesto de su aplicación; de otro, el presupuesto por propia definición tiene que ser flexible en la medida que conceptos como abuso de formas, fraude, elusión (...) no pueden ser definidos con la precisión querida”. Véase, CRUZ PADIAL, I.; BAHÍA ALMANSA, B.: “Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Navarra, Aranzadi, 2010, Tomo I, p. 490.

¹¹³ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *World Tax Journal*, vol. 14, n.º 3, 2022, p. 457.

de operaciones o negocios, y se dirigen a ciertos tributos en concreto de manera específica. Son unas normas específicas que han sido creadas o elaboradas para tratar de dar solución a un caso muy concreto. La elección de una GAAR o una SAAR depende de la política legislativa de cada Estado, atendiendo a los criterios de valoración y de oportunidad, aunque lo más frecuente es que utilicen ambos tipos de cláusulas¹¹⁴.

Con todo, podemos manifestar que ha habido una tendencia en cuanto a la generalización término abuso. Hay que reconocer que la cláusula antiabuso tiene un contenido más específico que la cláusula antielusión, sin perjuicio de que aquella pueda, sin gran esfuerzo dialéctico en el ordenamiento español, quedar incluida en esta última¹¹⁵.

Las cláusulas antiabuso son una especie de *genus* de cláusula antielusiva y a las que *mutatis mutandis* puede trasladarse el esquema dogmático referenciado en las cláusulas antielusivas. Esto es, las cláusulas antiabuso pueden quedar ensimismadas dentro de las cláusulas antielusivas. Ahora bien, sin perjuicio de reconocer esa acusada generalización del concepto norma antiabuso, para DE JUAN CASADEVALL existen diferencias estructurales entre la artificiosidad de las formas jurídicas, y la artificialidad por ausencia de sustancia económica y de motivos económicos válidos, de quien pretende ampararse en la norma abusada. Es por ello por lo que el citado autor considera que la cláusula antiabuso tiene un contenido más específico que la cláusula antielusión, sin perjuicio de que la primera pueda encajar sin gran esfuerzo dialéctico en la segunda¹¹⁶. Sin embargo, otros autores, como ZALASIŃSKI, señalan que la elusión y el abuso fiscal parecen referirse a las mismas circunstancias de hecho y al mismo comportamiento del contribuyente, por lo que pueden considerarse sinónimos¹¹⁷.

¹¹⁴ DE JUAN CASADEVALL, J.: “La cláusula general antiabuso en el derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria”, *op. cit.*, p. 11. A este respecto, consideran CRUZ PADIAL y BAHÍA ALMANSA que “suele argumentarse que la situación ideal podría estar en la combinación de una cláusula general con disposiciones específicas antielusorias que reciban el calificativo de *ad hoc*; sin embargo, entendemos que el instrumento sobre el que debe nuclearse el régimen jurídico de la lucha contra la elusión, debe ser de forma preferente el de las cláusulas generales”. Véase, CRUZ PADIAL, I.; BAHÍA ALMANSA, B.: “Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT”, *op. cit.*, p. 495.

¹¹⁵ Véase en este sentido EY abogados.: *Cláusula general antiabuso tributaria en España...*, *op. cit.*, 2015, pp. 21 y 22. En concreto, se pone de manifiesto que, el término GAAR (*General anti-avoidance rule*) también engloba el concepto abuso, es decir, “General anti-abuse rule” o “GAA(b)R”.

¹¹⁶ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, pp. 99-100.

¹¹⁷ ZALASIŃSKI, A.: “Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice”, *op. cit.*, p. 159. En un sentido similar, otros autores como CARRERAS MANERO y DE MIGUEL ARIAS consideran que “el abuso ha sido identificado con la elusión, circunstancia ésta que ha implicado que las cláusulas antielusorias se configuren como medidas antiabuso”. Véase, CARRERAS

Con todo, a nuestro modo de ver, consideramos más adecuada la referencia “normas antielusión (y no antiabuso) generales o específicas”, puesto que la elusión es el género de todas las acciones tendentes a obtener una ventaja fiscal ilícita, infringiendo indirectamente la ley o abusando de las formas jurídicas. Al ser la elusión fiscal el fin último que se pretende evitar, entendemos que la denominación correcta debiese ser esta. No obstante, como hemos expuesto anteriormente, la norma antiabuso es un *genus* de la norma antielusión, por lo que podría quedar ensimismada en esta última.

Sentadas las anteriores apreciaciones, a continuación, analizaremos el fenómeno de la elusión fiscal.

3. Elusión

La elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para que el contribuyente obtenga una ventaja patrimonial. Así pues, el presupuesto de la elusión consiste en sustraer del tributo manifestaciones de capacidad económica recogidas en la ley, de otro modo sujetas, mediante la gestión lícita de medios negociales, aunque no congruentes con el espíritu de la ley¹¹⁸.

A través de la elusión se persiguen aquellas técnicas legales que pretenden rodear o soslayar el cumplimiento de las leyes tributarias¹¹⁹. Eludir una norma tributaria significa esquivarla, perfeccionando los presupuestos sobre la elección del tipo contractual o el modelo de negocio a seguir, todo ello con el único o principal fin de reducir la respectiva carga tributaria¹²⁰.

Autores como HENSEL consideran que la elusión tributaria se diferencia de la evasión fiscal en que en esta última hay un comportamiento ilegal del contribuyente tendente a la no satisfacción del tributo ya debido, por haberse verificado el hecho imponible. Así pues, la evasión fiscal consiste en un incumplimiento (doloso) de la deuda

MANERO, O.; DE MIGUEL ARIAS, S.: “La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *Crónica tributaria*, n.º extraordinario 4, 2013, p. 12.

¹¹⁸ ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*, op. cit., p. 77.

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 77.

¹²⁰ CIPOLLINA, S.: “Elusione fiscale”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, num. I, 1988, p. 122

tributaria, originada válidamente por la realización del hecho imponible; mientras que la elusión impide el nacimiento de la obligación tributaria esquivando el presupuesto de hecho previsto en la ley¹²¹.

La primera vez que se utilizó el concepto “elusión” en la terminología jurídica tributaria española fue en la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal¹²². Según PALAO TABOADA, la elusión es un concepto más amplio que el fraude de ley: “Aquella se definiría por el resultado (eludir o evitar el impuesto); éste requeriría, además, la ilicitud de los medios empleados, el “abuso de las formas jurídicas” como dice la Ordenanza tributaria alemana”¹²³. En un sentido similar se pronuncia ROSEMBUJ, para quien “(la) elusión es un concepto comprensivo del fraude a la ley y el abuso de formas jurídicas que se le asimilan; es el género de todos los comportamientos o acciones dirigidos a crear situaciones de ventaja patrimonial para los interesados, deducida de sus propios actos o contratos, que se preconstituyen con la regla exclusiva de la finalidad fiscal”¹²⁴.

Por otro lado, AMORÓS, para quien la elusión consiste en evitar que se produzca el hecho imponible y que este pueda atribuirse a una persona. Para este autor, la elusión no permite que esta conducta negativa del sujeto para la no realización del hecho imponible sea simulada, anormal o abuse de formas jurídicas¹²⁵. En este sentido, debemos discrepar de lo argumentado por dicho autor, en tanto en cuanto, el abuso de formas jurídicas puede verse subsumido en la elusión tributaria.

El elemento clave, tanto en el “fraude” como en el abuso, es, por un lado, la existencia de cauces formales predeterminados por el ordenamiento para la realización de los propósitos económicos de los particulares, y, por otro lado, la libertad que ostentan los propios particulares para desmarcarse de estos cauces, siempre que, desde el punto de

¹²¹ HENSEL, A.: *Diritto Tributario*. trad. Dino Jarach, Giuffrè Editore, 1956, p. 148. No obstante, a nuestro modo de ver, más que esquivar el presupuesto de hecho previsto en la ley, se persigue reducir la carga tributaria, esto es, se puede eludir una técnica tributaria y no necesariamente el hecho imponible, como por ejemplo eludir la imposibilidad de deducir el IVA soportado.

¹²² Concretamente en el título VII. Elusión fiscal mediante Sociedades, artículos 38 a 40. Así como en el artículo 35 de la misma ley.

¹²³ PALAO TABOADA, C.: “La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40, de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977”, *op. cit.*, p. 775.

¹²⁴ ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, 2 ed., Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 102.

¹²⁵ AMORÓS RICA, N.: “La elusión y la evasión tributaria”, *Revista de Derecho financiero y de la Hacienda Pública*, vol. 15, n.º 59, 1965, p. 595.

vista privado, se garantice la concurrencia de los requisitos de causa¹²⁶. Así pues, tanto en el “fraude” como en el abuso de las formas jurídicas, vienen a suponer que, partiendo de la premisa de que las partes siempre tienen a su disposición una vía negocial normal, la Administración no solo puede, sino que debe apartarse de la forma jurídica elegida por el contribuyente si esta ha sido utilizada con el propósito de eludir el pago del tributo¹²⁷.

Así las cosas, hay elusión tributaria solo cuando el ahorro fiscal no sea la consecuencia de la conducta, sino su efecto determinante, de ahí que el eje principal sea el elemento objetivo, y no el elemento subjetivo.

La doctrina en forma unánime conviene en que la elusión es un incumplimiento que impide el nacimiento o perfeccionamiento de la obligación tributaria mediante la circunvención de la norma tributaria por la cual la reconstrucción de la acción (imperfecta e insuficiente) debe conducir a la recuperación o reembolso a la Hacienda Pública de lo que hubiera debido recaudarse y no hizo, por razón de la imperfección puesta en práctica¹²⁸.

Para algunos autores, la elusión englobaría dos supuestos distintos, por un lado, tendríamos la elusión con conducta lícita, y, por otro, la elusión a través de una conducta ilícita. En la primera de ellas, no se vulnera directa ni indirectamente ninguna norma, sino que tiene viabilidad ante la falta de conquista normativa de una parcela de la actividad real y, por tanto, los contribuyentes se aprovechan de esos vacíos legales con la finalidad de minimizar el pago de los tributos¹²⁹. En el segundo caso, el contribuyente trata de evitar la aplicación de la norma tributaria, busca una figura que sirva mejor que otra regulada como presupuesto de hecho¹³⁰.

En este sentido, HERRERO MADARIAGA entiende la elusión como “la conducta, lícita o ilícita, según los casos, que incide en el momento de la realización del presupuesto de hecho de la norma tributaria, por la que se trata de no realizar ese determinado

¹²⁶ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 172.

¹²⁷ PALAO TABOADA, C.: “El atolladero del fraude a la ley tributaria. Comentarios a la STSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Serie Roja)*, n.º 209, 2000, pp. 1-12.

¹²⁸ ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*, op. cit., p. 83.

¹²⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*, Navarra, Aranzadi, 2001, p. 18; VÁZQUEZ TAÍN, M.A.: “Fraude, evasión y elusión fiscal en la Unión Europea”, *Administración y Ciudadanía*, n.º 1, 2015, pp. 95-96.

¹³⁰ GONZÁLEZ, SÁNCHEZ, M.: *El Fraude de Ley en Materia Tributaria*, op. cit., pp. 34-36.

presupuesto de hecho, realizando otro distinto, y evitando así el nacimiento de la concreta obligación tributaria o dando lugar al nacimiento de otra distinta”¹³¹. Ahora bien, otros autores como HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ entienden que “la elusión fiscal - que no indica forzosamente una acción ilícita- (es) considerada como el género de todos los comportamientos o acciones dirigidos a crear situaciones de ventaja patrimonial para los interesados deducida de sus propios actos o contratos, que se preconstituyen con la regla exclusiva de la finalidad fiscal”¹³². Asimismo, FERREIRO LAPATZA considera que “el término “elusión” no indica forzosamente una acción ilícita”¹³³.

En un sentido similar, OLIVARES OLIVARES señala que “la elusión persigue evitar lícitamente la obligación de contribuir como determina la ley”¹³⁴. El citado autor define la elusión como “cualquier acción personal o empresarial, de ámbito local, nacional o transnacional que persigue evitar o minimizar el pago de impuestos sin faltar a la legalidad existente. Esta acción se contextualiza una modalidad de planificación tributaria que aprovecha los vacíos legales que permiten obtener ventajas tributarias que no están previstas en la normativa”¹³⁵.

No obstante, tras definir -según su parecer- la elusión, trae a colación la delimitación de PISTONE, quien, con mayor rigor, referencia los instrumentos para combatir la elusión fiscal y distingue qué manifestaciones determinan una planificación tributaria aceptable (economía de opción) y cuáles no lo son porque conllevan prácticas de elusión tributaria¹³⁶. Por tanto, existe una clara contradicción entre la definición realizada por dicho autor y el criterio sostenido por el otro autor al que cita (PISTONE). Este último distingue entre una planificación fiscal lícita o economía de opción y la elusión fiscal; mientras que el primero, parte del hecho de que la elusión fiscal es lícita.

Como hemos señalado *ut supra*, la concepción de distinguir entre elusión fiscal lícita e ilícita está bastante extendida entre la doctrina anglosajona. HOFFMAN señala que

¹³¹ HERRERO MADARIAGA, J.: “El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 10, 1976, pp. 321-323.

¹³² HERRERA MOLINA, P. M.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “El fraude a la ley tributaria en el Derecho español”, en SOLER ROCH, M. T.; SERRANO ANTÓN, F. (dirs.) *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Madrid, IEF, 2002, p. 20.

¹³³ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *op. cit.*, p. 12.

¹³⁴ OLIVARES OLIVARES, B. D.: *El reto de regular la elusión tributaria. Hacia el Derecho Tributario basado en la evidencia*, Navarra, Aranzadi, 2021, p. 52.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 56.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 56.

“los jueces establecen a veces una distinción entre la elusión fiscal aceptable (“*acceptable tax avoidance*”) (...) y la elusión fiscal inaceptable (“*unacceptable tax avoidance*”) (...) en función de si el contribuyente realmente reorganiza sus asuntos en sentido económico o pretende conseguir un tratamiento fiscal que no se corresponde con la realidad de los hechos”¹³⁷.

Ahora bien, a nuestro modo de ver, no es acertada la diferenciación entre la elusión lícita e ilícita, pues, la facultad que recae sobre los contribuyentes para elegir dentro del marco legal aquella posibilidad que más le interesa, se enmarcaría dentro de la planificación fiscal lícita o de la economía de opción, no en la elusión lícita, pues no hay ánimo elusivo alguno. Sin embargo, cuando el contribuyente trata de aprovecharse de ciertas lagunas legales existentes a través de medios o negocios impropios o artificiosos, con la finalidad de soslayar la aplicación de la norma que le resultaría aplicable, en tal caso, existe ánimo elusivo y estaríamos ante un supuesto de elusión fiscal.

Así pues, entendemos que cuando se habla de elusión fiscal, estamos ante una situación que trata de atentar contra el espíritu de la ley, por tanto, la ilicitud está implícita en este, no cabe enmarcarlo en un comportamiento lícito. Este último estaría incluido en el marco de la economía de opción o planificación fiscal lícita.

En un sentido similar al nuestro, señala PONT CLEMENTE que “la economía de opción debería sacudirse el sambenito de la elusión fiscal porque, aunque pueda decirse que se trata de una elusión legítima, en puridad es mucho más adecuado situarla en el marco de las conductas ordinarias”¹³⁸. Además, señala el mismo autor que, *eludere*, en latín, quiere decir huir o escaparse jugando. Eludir, en castellano, significa librarse con pretextos o con habilidad de un compromiso o de hacer una cierta cosa; además, se asocia a este término, como sinónimo, el de evasión. A pesar de que los diccionarios no hallen la diferencia, en el derecho tributario sí que se distingue la elusión de la evasión, aunque

¹³⁷ HOFFMAN, L.: “Tax Avoidance”, *British Tax Review*, n.º 2, 2005, p. 205. Esta distinción entre “acceptable tax avoidance” y “unacceptable tax avoidance” es compartida por muchos autores, entre otros: ÖNER, C.: “General anti-abuse rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: another brick in the wall to prevent tax avoidance?”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, p. 324.

¹³⁸ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, op. cit., p. 102.

no siempre con el mismo criterio o alcance. En esa misma línea, se pronuncia MARÍN BENÍTEZ para quien

“la expresión “elusión fiscal” debería quedar restringida a los supuestos en los que las consecuencias fiscales derivadas de las normas tributarias que se pretenden aplicar son cuestionadas por el propio ordenamiento tributario, que niega el tratamiento fiscal pretendido por el contribuyente. En primer lugar, porque la palabra elusión connota la existencia de un artificio o ardid que nos parece indicativo de la existencia de abuso. En segundo lugar, porque entendemos que la elusión fiscal es el concepto que, en el Derecho tributario, desempeña la función que en otras áreas del ordenamiento jurídico tienen los denominados “ilícitos atípicos”¹³⁹.

La diferenciación entre elusión y la economía de opción o planificación fiscal lícita es uno de los eternos desafíos del intérprete y aplicador del derecho tributario. El ejercicio de trazar las fronteras entre ambos conceptos encuentra su fundamento en la necesidad de garantizar la capacidad económica en su vertiente de igualdad en la imposición¹⁴⁰.

El TC ha tratado de reaccionar contra las “economías de opción indeseadas” entendiendo por tales “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras”¹⁴¹. Respecto de la calificación como “economías de opción indeseadas”, señala MARÍN BENÍTEZ que la

“indeseabilidad de las conductas no las convierte, per se, en ilícitas ni, por tanto, en elusión fiscal tal y como la hemos definido: conductas que aparentemente amparadas en el texto del ordenamiento tributario suponen una vulneración de éste. Para que exista elusión fiscal, no basta, por tanto, con que una conducta, que no se puede atacar desde la calificación de los hechos o desde la interpretación de la norma, produzca un resultado contrario al principio de capacidad económica; hace falta algo más”, y, posteriormente, prosigue “ese algo más viene indicado, en cada

¹³⁹ MARÍN BENÍTEZ, G.: *La relevancia jurídica de la motivación fiscal...*, op. cit., p. 27. Dicha autora referencia, a su vez, a otros autores que parecen sostener el mismo concepto de elusión. Entre otros: GARCÍA NOVOA, quien se referencia a la elusión fiscal como “violación indirecta de la norma tributaria”, véase, GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 98; PALAO TABOADA afirma que “la economía de opción es lo contrario al fraude de ley: una vía fiscalmente ventajosa que el legislador, consciente o inconscientemente, abre a la posibilidad de configuración jurídica sin que ésta resulte forzada en modo alguno”, véase PALAO TABOADA, C.: “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 66, 2003, p. 78.

¹⁴⁰ MARÍN BENÍTEZ, G.: *La relevancia jurídica de la motivación fiscal...*, op. cit., pp. 27-28.

¹⁴¹ STC de 17 de febrero de 2000 (cuestión de inconstitucionalidad n.º 2876/94), cit., F.J. 6º.

ordenamiento tributario, por sus normas anti-abuso de carácter general que son, a nuestro juicio, el marco desde el cual se puede fiscalizar la subjetividad judicial en la apreciación de qué es y qué no es lícito en la planificación fiscal”¹⁴².

Por consiguiente, la reacción del ordenamiento jurídico ante la elusión fiscal es obligada, porque es un presupuesto necesario de justicia tributaria¹⁴³. Esta idea fue plasmada por nuestro TC en la sentencia de 23 de febrero de 1995, en la cual dispone que “la elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 C.E.) y lleva consigo la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”¹⁴⁴.

Entendida la elusión fiscal como se ha expuesto, esto es, como una violación indirecta de la norma tributaria, solo puede tener su justificación constitucional en el principio de capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad (artículo 31.1 CE). Además, también encuentra su justificación en la base del sostenimiento de los gastos públicos atendiendo a criterios de solidaridad, es decir, se exige una asignación equitativa del gasto público (artículo 31.2 CE)¹⁴⁵.

¹⁴² MARÍN BENÍTEZ, G.: *La relevancia jurídica de la motivación fiscal...*, op. cit., pp. 29-30.

¹⁴³ ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*, op. cit., p. 84. En igual sentido, CARRASQUER CLARÍ, M.: “El “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 158, 2003, p. 100.

¹⁴⁴ STC 23 de febrero de 1995 (rec. amparo n.º 709/91), ECLI:ES:TC:1995:50, F.J. 6º. Para un mayor análisis sobre la justicia fiscal véase, SEVILLA BERNABÉU, B.: “Tax avoidance and its human rights implications”, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. XIX, n.º 2, 2022, pp. 688-696; DEL VALLE CALZADA, E.; SEVILLA BERNABÉU, B.: *Políticas Fiscales y Derechos Humanos...*, op. cit., p. 35-45. En este sentido, BOSCH CHOLBI señala que determinadas prácticas como el fraude fiscal implican una actitud insolidaria, pues a través de ellas se evita contribuir a que la Hacienda Pública obtenga esos ingresos para satisfacer las necesidades públicas. Véase, BOSCH CHOLBI, J.L.: “Las actuaciones de la oficina de lucha contra el fraude a la hacienda de la Unión Europea -OLAF- y las exigencias de coordinación con los Estados miembros”, en GARCÍA PRATS, F.A. (coord.) *Gobernanza económica e integración fiscal en la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2016, p. 144.

¹⁴⁵ Señala GARCÍA NOVOA que la reacción contra la elusión fiscal encuentra su justificación en la necesidad de tutelar el interés público del Estado en la percepción de ingresos, y también sobre la base de la contribución de “todos” al sostenimiento de los gastos públicos con criterios de solidaridad. Véase, GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 99. Para un mayor análisis del gasto público, véase, ORÓN MORATAL, G.: *La configuración constitucional del gasto público*, Madrid, Tecnos, 1995; BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T.: *Derecho financiero*, Alicante, Compas, 1989, pp. 469-475.

Así las cosas, los verdaderos instrumentos de reacción contra la elusión fiscal son las potestades que la propia ley pone en manos de la Administración tributaria, potestades “ordinarias” de interpretación y calificación para hacer frente a la desnaturalización de la causa del negocio jurídico, o potestades especiales que se identifican con las llamadas “cláusulas generales antielusivas”¹⁴⁶, las cuales van a ser analizadas en el siguiente apartado.

No obstante, para tratar de luchar contra la elusión fiscal, la caracterización de una infracción indirecta depende de la identificación de una serie de elementos, que varían de un país u otro e incluso de una norma antielusión a otra. Sin embargo, señala GARCÍA PRATS que la estructura de la norma antielusión consta de los siguientes potenciales elementos¹⁴⁷:

- i) “La situación o esquema de elusión fiscal tiene que producir un beneficio fiscal para el contribuyente.
- ii) La operación, el plan, los actos o la situación del contribuyente se llevan a cabo para obtener el beneficio fiscal. Los países varían a la hora de exigir que el beneficio fiscal sea el único - ficticio -, el principal, el dominante, el principal o uno de los principales propósitos de la transacción, dependiendo de la amplitud del mecanismo antielusión redactado o que pueda utilizarse.
- iii) También hay una gran variación en la consideración de los motivos del contribuyente, dependiendo de si la formulación de la GAAR o del mecanismo antielusión se redacta como una cláusula subjetiva o como una objetiva. Algunas medidas exigen que se pruebe la intención del contribuyente, pero como puede ser imposible de probar, se está evolucionando hacia un requisito más objetivo de la finalidad de la transacción.
- iv) (...)
- v) En algunos casos, es necesario que la administración tributaria o los jueces demuestren que los actos del contribuyente violan la finalidad de la ley tributaria.
- vi) Otro elemento común de ciertos mecanismos antielusión es el cambio de la carga de la prueba. En determinadas situaciones, corresponde al contribuyente probar el contenido económico legítimo de la operación”.

¹⁴⁶ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pp. 173-174.

¹⁴⁷ GARCÍA PRATS, F.A.: “The abuse of tax law: prospects and analysis”, op. cit., p. 61.

Habida cuenta de los potenciales elementos que pueden concurrir a la hora de confeccionar las normas antielusión, resulta necesario analizar cuáles de ellos se encuentran presentes en las normas generales antielusión de un nuestro ordenamiento tributario, qué elementos y/o conceptos generan incertidumbre y, en última instancia, cuáles son los óbices para una correcta aplicación y propuestas de mejora.

4. Evolución de las normas generales antielusión en el ordenamiento tributario español

A partir del análisis de los apartados anteriores, hemos tratado de sentar las bases de una correcta delimitación entre figuras, las cuales deben servirnos de fundamento para abordar con perspectiva crítica la regulación de las normas generales antielusión establecidas en el ordenamiento tributario español.

La garantía de certeza de las normas generales antielusión dependerá del grado de concreción que alcancen en su presupuesto de hecho y, de forma especial, que se ejerciten a través de cauces procedimentales en los que se garanticen los derechos del sujeto pasivo¹⁴⁸.

Tradicionalmente, las GAARs han sido consideradas como poco operativas y generadoras de una gran litigiosidad, debido a que establecen conceptos amplios y con una alta dosis de subjetividad¹⁴⁹. Por ello, deviene necesario analizar las GAARs que existen en nuestro ordenamiento tributario, para cerciorarse de si esa afirmación tradicional sigue presente o, si, por el contrario, la regulación de las normas antielusión generales ha superado dicha afirmación.

Así las cosas, dentro del análisis de las GAARs que existen en el ordenamiento tributario español, resulta necesario hacer una comparativa de su anterior regulación en

¹⁴⁸ CRUZ PADIAL, I.; BAHÍA ALMANSA, B.: “Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT”, *op. cit.*, p. 490.

¹⁴⁹ SERRANO ANTÓN, F.: “La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”, *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n.º 391, 2015, p. 106. A mayor abundamiento, señala ZIMMER que el hecho de que las GAARs estén redactadas en términos generales no significa que las decisiones que se tomen en la aplicación de esa GAAR sean arbitrarias. Véase, ZIMMER, F.: “In defence of general anti-avoidance rules”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, n.º4, 2019, p. 221.

la Ley General Tributaria de 1963 y aquellos cambios normativos que supuso la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria y sus posteriores modificaciones.

El Título Primero de la LGT bajo la rúbrica “disposiciones generales del ordenamiento tributario”, en su capítulo 2 “normas tributarias” incorpora los artículos 13, 15 y 16 dentro de la sección tercera (interpretación, calificación e integración). A tal efecto, una gran parte de la doctrina defiende una concepción amplia de las normas generales antielusión, teniendo -a su juicio- cabida en ella todas aquellas normas que tienen como finalidad habilitar a la Administración para recalificar determinados actos u operaciones, por lo que consideran que en la LGT existen tres normas generales antielusión¹⁵⁰. Empero, la doctrina científica mayoritaria se suele reservar el término normas generales antielusión o antiabuso para hacer referencia a aquellas normas que tienen una construcción semejante a la recogida en el artículo 15 de la LGT¹⁵¹.

A nuestro modo de ver, la LGT establece únicamente una norma general antielusión. A este respecto, consideramos necesario hacer una distinción entre los artículos referenciados:

¹⁵⁰ Entre ellos, hay quienes considera que son tres las normas antielusión. Véase, entre otros, RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente”, *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2017, recurso electrónico; DELGADO PACHECO, A.: “La aplicación jurisprudencial de los nuevos conceptos en materia de abuso: perspectiva española”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 367 y 388; GARCÍA BERRO, F.: “Seguridad jurídica y confusión de cláusulas generales antiabuso (simulación, conflicto y alternativas legítimas de tributación)”, en MARTÍN LÓPEZ, J.; PÉREZ BERNABÉU, B. (dirs.) *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro*, Pamplona, Aranzadi, 2019, p. 245. Además, el propio Tribunal Supremo señala que “es indudable que los artículos 13 (“calificación”), 15 (“conflicto”) y 16 (“simulación”) de la Ley General Tributaria establecen cláusulas generales “antiabuso” (...), véase, STS de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1433/2018), ECLI:ES:TS:2020:2251, F.D. 2º.

Otro sector, considera que son 2 las normas antielusión. Entre ellos, GARCÍA ANTÓN, R.: “Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7(1) MLI y Países en Desarrollo”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, p. 261.

Otros, como OLIVARES OLIVARES consideran que en total existen en el ordenamiento tributario español cuatro normas antielusión: artículos 12, 13, 15 y 16 LGT. Véase OLIVARES OLIVARES, B. D.: *El reto de regular la elusión...*, *op. cit.*, pp. 64-66.

¹⁵¹ ZORNOZA PÉREZ, J.; BÁEZ, MORENO, A.: “Chapter 33: Spain” en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs-A Key Element of Tax Systems in the Post-Beps World*, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 655 y ss.; SOLER ROCH, M. T.: “Las normas antiabuso generales y especiales”, VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, IEF, Doc. n.º 12, 2011, p. 178.

- En primer lugar, los artículos 13 y 16 LGT, calificación y simulación respectivamente, que introducen en el sistema tributario algunas instituciones bien conocidas en la teoría general del negocio jurídico. Se trata de principios que la Administración tributaria puede aplicar sin necesidad de acudir a un juez civil o mercantil. A nuestro juicio, ninguna de estas normas puede ser considerada una norma antielusión. En relación con el artículo 13 LGT, su función es la determinar si un supuesto real encaja en la hipótesis normativa, rectificando la calificación hecha por el contribuyente en el caso de no ser correcta, pero no tiene por finalidad combatir un supuesto elusivo. El artículo 16 LGT es, según nuestro entender, una cláusula antievasión, pues sus elementos no son constitutivos de elusión, sino de evasión. Por todo ello, las figuras establecidas en los artículos 13 y 16 LGT no tienen una finalidad de luchar contra la elusión fiscal, aunque se empleen para ella. Motivo por el cual nos mantenemos totalmente contrarios a que exista en nuestro ordenamiento tres normas generales antielusión, lo cuál sería del todo insólito desde una perspectiva comparada.

- En segundo lugar, el artículo 15 LGT, que es la genuina cláusula antielusión. Este artículo regula la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que sustituye al antiguo fraude de ley regulado en la LGT 1963. Su redacción actual incluye lo que sería una GAAR como norma de cierre del sistema para corregir aquellos negocios u operaciones aparentemente lícitos pero cuya finalidad es contraria a la pretendida en el sistema.

Una de las dificultades más destacables de las “GAAR” españolas es que existe una difuminación -la cual se ha producido en el plano práctico- entre la tradicional GAAR (fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma) y las cláusulas que habilitan a la Administración tributaria para calificar los actos y negocios jurídicos conforme a su verdadera naturaleza. Es más, esa falta de claridad se advierte en los pronunciamientos judiciales¹⁵². Nuestros tribunales han aplicado de forma individualizada e indiferente

¹⁵² Aunque algunas sentencias parecen abogar por un uso indistinto de estas figuras, a modo de ejemplo, véase la STS de 30 de mayo de 2011, (rec. n.º 1061/2007), ECLI:ES:TS:2011:4147, F.D. 3º; en otras en cambio se ha rechazado, a modo de ejemplo, véase STS de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1429/2018), ECLI:ES:TS:2020:2257, F.D. 4º. Recientemente, mediante ATS de 29 de septiembre de 2022 (rec. n.º 1496/2022), se ha aceptado el recurso de casación interpuesto por presentar interés casacional objetivo para la conformación de jurisprudencia respecto de la correcta delimitación del artículo 13 y 15 LGT. Estando pendiente de resolución a la fecha de depósito de esta tesis doctoral (enero de 2023).

estas GAAR, generando una enorme inseguridad jurídica y difuminando, más aún si cabe, los contornos entre dichas figuras.

En ese orden de cosas, cabe recalcar que las normas generales antielusión no deben ser objeto de un enjuiciamiento en abstracto¹⁵³. La valoración de estas dependerá de su régimen singular y sobre todo de los aspectos cruciales de ese régimen, como son la concreción del presupuesto de hecho, las garantías procedimentales del contribuyente, el respeto a los principios constitucionales en materia de tributación, su adecuación a las reglas de proporcionalidad y todas las consecuencias jurídicas asociadas a su aplicación¹⁵⁴.

La elección entre estos tres instrumentos no es libérrima, no goza la Administración de una potestad discrecional, sino que su potestad es reglada y debe buscar en cada caso la solución justa en atención a los hechos presentes y a los principios generales del derecho¹⁵⁵. Parece, pues, necesario tratar de esclarecer y delimitar con claridad y precisión los términos, conceptos y realidades sociales a que unos y otros se refieren cuando se emplean en una norma jurídica.

4.1. El principio de calificación

En el ámbito tributario, se ha atribuido un papel antielusivo a la calificación de los hechos, siendo el sujeto calificador la Administración tributaria. Sin embargo, nuestro ordenamiento tributario se enmarca en la generalización de autoliquidaciones, por lo que la primera calificación es llevada a cabo por el contribuyente. Ello suscita la cuestión de

¹⁵³ Como afirma ZIMMER, la existencia de unas GAAR no solo da a las administraciones y tribunales un poderoso instrumento, sino que debe conllevar una mayor responsabilidad, cosa que hay que recordarles. Véase, ZIMMER, F.: “In defence of general anti-avoidance rules”, *op. cit.*, p. 226.

¹⁵⁴ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 275.

¹⁵⁵ Véase en este sentido la STS de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1429/2018), ECLI:ES:TS:2020:2257, en cuyo F.D. 4º establece que “las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables”. Idéntico pronunciamiento se encuentra en la STS de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1433/2018), *cit.*, F.D. 4º, así como en la STS de 22 de julio de 2020 (rec. n.º 1432/2018), ECLI:ES:TS:2020:2721, F.D. 4º. En un sentido similar se pronunció tiempo atrás FALCÓN Y TELLA, poniendo de manifiesto que “no son admisibles genéricas y abstractas consideraciones sobre las distintas formas posibles (y al parecer intercambiables a capricho) de luchar contra la elusión fiscal”. Véase, FALCÓN Y TELLA, R.: “Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hijo de la STS 30 mayo 2011”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 833, 2011, p. 2.

si la función tradicional de la Administración para calificar se convierte en una función recalificadora, puesto que la primera calificación le corresponde al contribuyente. Desde este punto de vista, la calificación por parte de la Administración se ampara en su función aplicadora del derecho, según lo dispuesto en la ley¹⁵⁶. En palabras de PALAO TABOADA, “calificar es poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde”¹⁵⁷.

Para algunos autores, el estudio de la calificación como mecanismo para luchar contra la elusión fiscal, impone centrarse en el hecho imponible. Y todo ello porque la elusión, en su versión más propia, consiste en evitar la realización del hecho imponible¹⁵⁸.

4.1.1. Delimitación conceptual y evolución legislativa del instituto de la calificación

Los orígenes de esta función calificadoras en el marco de la función genérica de aplicación del tributo lo encontramos en el artículo 25 de la LGT de 1963¹⁵⁹. Posteriormente, tras la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, se modificó el principio de calificación, pasando de estar regulado en el artículo 25 al artículo 28 de la LGT 1963¹⁶⁰.

¹⁵⁶ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pp. 234 y 235.

¹⁵⁷ PALAO TABOADA, C.: “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 98, 2001, p. 4.

¹⁵⁸ Véase al respecto, NAVAS VÁZQUEZ, R.: “Interpretación y calificación en Derecho Tributario: art. 25”, en AA. VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, (I), Homenaje a Sainz de Bujanda*, vol. I, Madrid, IEF, 1991, pp. 396 y 397. En igual sentido, véase GARCÍA NOVOA, C.: “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”, *Themis*, n.º 51, 2005, p. 161. Ahora bien, aunque la versión más propia de la elusión sea evitar la realización del hecho imponible, esta no es la única, pues en determinados supuestos se puede eludir una técnica tributaria y reducir la carga tributaria sin necesidad de evitar la realización del hecho imponible (ej. eludir la imposibilidad de deducir el IVA soportado).

¹⁵⁹ “Uno. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.

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

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

¹⁶⁰ “Uno. El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El antiguo artículo 25 otorgaba a la Administración tributaria una libertad desmesurada en la calificación de los hechos imposables. Esa afirmación es debido a que la Administración tributaria podía prescindir totalmente de las formas jurídicas y atender a las “situaciones y relaciones económicas” que concurren (artículo 25.3). La distinción entre hechos imposables de “naturaleza jurídica” y de “naturaleza económica” fue criticada por la doctrina, basándose en que todo hecho imponible al ser definido por el legislador y constituido como un presupuesto de la obligación tributaria se convertía ya en un hecho jurídico. En definitiva, la Administración tributaria a través de la invocación del artículo 25 había conseguido prescindir de las formas jurídicas para llegar a la “verdadera naturaleza” del hecho imponible, siendo esto la consecuencia del fraude de ley. Por tanto, se puede afirmar que la Administración tributaria hacía uso del artículo 25 de una forma desproporcionada, mucho más de lo que hubiera sido admisible en la realización de la propia tarea calificadora. Todo ello sin acudir al expediente especial y sin invocar la concurrencia de los requisitos del fraude de ley. En consecuencia, se entiende que el fraude de ley regulado en el artículo 24.2 fuera aplicado en muy pocas ocasiones, en tanto en cuanto se estaba haciendo un uso excesivo e inapropiado de la función calificadora¹⁶¹.

Tras la reforma operada por la Ley 25/1995, se eliminó la referencia a “verdadera naturaleza” del hecho imponible situada más allá de la única naturaleza jurídica existente. Asimismo, también se eliminó la facultad de calificación atendiendo a los criterios económicos, tal y como se preveía en el apartado 3 del artículo 25. No obstante, en el artículo 28.1 continuó apareciendo el término “naturaleza económica” a la hora de determinar el hecho imponible¹⁶².

Así las cosas, en cuanto a la facultad de calificación, cabe exponer que hubo una mejora técnica de la LGT 1963 tras la reforma operada con la Ley 25/1995, puesto que

Dos. El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”

¹⁶¹ PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2009, 1º edición, p. 59. En igual sentido, CARRASQUER CLARÍ, M.L.: *El problema del fraude a la ley en derecho tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2002, p. 311.

¹⁶² “El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo...”.

en el anterior artículo 25 se hacía referencia a la calificación del hecho imponible; mientras que en el artículo 28.2 se refiere al presupuesto de hecho definido por la ley¹⁶³.

Posteriormente, en el año 2003, con la entrada en vigor de la LGT, hubo una mejora técnica en la redacción del precepto. El viejo artículo 28.2 LGT 1963 hacía referencia a la calificación del hecho definido en la ley y el actual artículo 13 LGT se refiere a la calificación del hecho, acto o negocio realizado. Por ello, la facultad de calificación que ostenta la Administración puede servir sin dificultad para apreciar la verdadera naturaleza de los actos o negocios realizados. Ello es conocido en el ámbito internacional como *substance over form*, según el cual los negocios u operaciones deben atender a la verdadera naturaleza o finalidad para la cual fueron previstos, y no lo que las partes manifiestan¹⁶⁴. Así las cosas, en caso de discrepancia, el artículo 13 LGT ordena prescindir de la denominación empleada y atender al contenido real¹⁶⁵.

En relación con la verdadera naturaleza jurídica, podemos traer a colación que, en el ordenamiento tributario español, concretamente en el artículo 2.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, recoge expresamente que “el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia”.

En este sentido también, con especial importancia en el impuesto sobre sociedades y en relación con las cuentas anuales, el artículo 34.2 del Código de Comercio, aprobado por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885, establece que las cuentas anuales deben

¹⁶³ A este respecto, señala NAVAS VÁZQUEZ que cuando el artículo 28.2 establece que “el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto definido por la ley”, lo quiere subrayarse con esta regla “no es sólo que para calificar se atenderá a la verdadera realidad de los hechos, (...) sino que, una vez aclarados los hechos reales de manera terminante, éstos deben de ser contemplados exclusivamente a través del prisma de la norma aplicable y que, siendo en este caso la norma aplicable la norma tributaria, es a ésta a la que corresponde exclusivamente la calificación”. Véase, NAVAS VÁZQUEZ, R.: “El problema de la calificación tras la reforma de la LGT”, *Quincena fiscal*, n.º 6, 1996, p. 12.

¹⁶⁴ Para un mayor análisis de la figura *substance over form*, véase SEVILLA BERNABÉU, B.: “Cuestiones debatidas sobre forma y sustancia en la tributación internacional” *Crónica Tributaria*, n.º 176, 2020, pp. 128 – 134; KADET, J.: “General anti-avoidance and ‘form versus substance’ concept”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 759-760.

¹⁶⁵ GARCÍA BERRO, F.: “Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario”, *op. cit.*, p. 331.

redactarse con claridad y han de mostrar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, según las disposiciones legales. Teniendo que contabilizar las operaciones según la realidad económica y no según la forma jurídica; lo que denota la especial relevancia del principio de sustancia económica sobre la forma que las partes le otorguen al negocio u operación, el cual está latente desde antaño en el ordenamiento español.

Sentadas las anteriores premisas, actualmente el principio de calificación se encuentra regulado en el artículo 13 LGT¹⁶⁶, cuya regulación se completa con el artículo 115 del mismo texto normativo¹⁶⁷.

¹⁶⁶ El artículo 13 LGT establece expresamente: “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.”

¹⁶⁷ La dicción del artículo 115 LGT es la siguiente:

“1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido.

En particular, dichas comprobaciones e investigaciones podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que este último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

3. Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley.”

A tal efecto, resulta criticable que se otorgue -a través de la Ley 34/2015- a la Administración tributaria la potestad para comprobar e investigar hechos o circunstancias correspondientes a ejercicios ya prescritos. En este sentido, es de gran interés la contribución realizada por LOZANO SERRANO. Véase, LOZANO SERRANO, C.: “La comprobación tributaria ante la inspección”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 171, 2016, pp. 17-56. Sobre dicha cuestión también puede consultarse, entre otros, MARTÍN QUERALT, J.: “La posible declaración de fraude de ley en relación con periodos prescritos. Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2019, Auto n.º 2881/2019, rec. 7716/2018”, *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.º 51, 2019, recurso electrónico; MARTÍNEZ GINER, L.A.: “La seguridad jurídica como límite

El actual artículo 13 LGT se refiere a la calificación del hecho, acto o negocio realizado. Por ello, la facultad de calificación que ostenta la Administración puede servir sin dificultad para apreciar la verdadera naturaleza de los actos o negocios realizados. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, la calificación que se debe llevar a cabo ha de partir de los términos jurídicos establecidos en el derecho privado, constatando si la norma fiscal le da a ese concepto de derecho privado un matiz diferente¹⁶⁸. Tratará de reconducir, en su caso, el acto o negocio realizado a alguna de las categorías tipificadas en la ley.

En ese orden de cosas, es necesario referenciar que el artículo 13 LGT impone a la Administración a la hora de aplicar el instituto de la calificación que prescinda de los efectos que pudieran afectar a la validez del negocio. En un sentido similar se pronunciaba su precedente, el artículo 25.2 LGT 1963 -antes de la reforma llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de junio- cuyo tenor literal era el siguiente: “(...) prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez”.

Por tanto, cuando el artículo 13 LGT dispone que se prescindirá de los efectos que pudiera afectar a la validez del negocio, está queriendo decir que la calificación tributaria es autónoma y los efectos no se extenderán más allá del marco tributario. En este sentido, NAVAS VÁZQUEZ lo define como “autonomía calificadora”¹⁶⁹. Esa autonomía calificadora vendría a significar, entre otras cosas, que la Administración no puede extender su potestad de calificación a la verificación de la validez de los negocios gravados, puesto que, si lo hiciese, tendría que examinar no solo la veracidad de la causa sino también la regularidad del consentimiento, o la licitud del objeto, cuestiones que le corresponde analizar al juez civil. Ello supone que los actos o negocios pueden tributar incluso cuando resulten ineficaces para otros sectores del ordenamiento jurídico y en la medida en que los órganos jurisdiccionales competentes no declaren tal ineficacia¹⁷⁰.

a la potestad de comprobación de la Administración tributaria: doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley”, *Quincena fiscal*, n.º 20, 2015, pp. 57-115; SOTO BERNABÉU, L.: “Reflexiones sobre la comprobación de ejercicios prescritos: el efecto retrospectivo y la seguridad jurídica en el ámbito tributario”, en NAVARRO FAURE, A. (dir.) *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Reflexiones sobre la obra de la Profesora María Teresa Soler Roch*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2021, pp. 371-396.

¹⁶⁸ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 238. En sentido similar se pronuncia PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, *op. cit.*, 1º ed., p. 60.

¹⁶⁹ NAVAS VÁZQUEZ, R.: “Interpretación y calificación en Derecho Tributario: art. 25”, *op. cit.*, p. 401.

¹⁷⁰ GARCÍA NOVOA, C.: “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”, *op. cit.*, p. 162.

Es por ello por lo que la calificación autónoma (o recalificación) que se desprende del artículo 13 LGT, debe significar, por un lado, que la Administración no puede invadir aquellas competencias que tienen reservadas el juez civil (como por ejemplo los defectos de invalidez); y, por otro lado, la calificación efectuada limita sus efectos al ámbito tributario, sin extenderse más allá de este.

La función calificadora que recae en manos de la Administración tributaria ha de tomar como punto de partida la profunda transformación operada en las relaciones entre el sujeto pasivo y la Administración, pues esta última otorga a los particulares la cuantificación y el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias, revisando posteriormente sus actuaciones y, en su caso, regularizarlas y sancionarlas.

Por ello, son los particulares los que definen y califican en un primer momento sus actos o negocios a la hora de cumplimentar con sus autoliquidaciones, todo ello con plena libertad negocial y autonomía de la voluntad; sin embargo, puede que su criterio no sea coincidente con el de la Administración tributaria.

Así pues, si son los contribuyentes los que ponen nombre y califican en un primer momento sus actos o negocios, la actividad calificadora por parte de la Administración tributaria sería más bien una actividad recalificadora¹⁷¹. Esta aptitud encontraría cabida a su vez de una forma implícita en el artículo 136 LGT, pues son medios de comprobación que legitiman a la regularización. La potestad que ostenta la Administración para dictar liquidaciones provisionales de oficio, bien con los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas por los particulares o con datos derivados de la documentación que previamente le ha sido requerida, implica recalificar¹⁷².

¹⁷¹ La actividad recalificadora de la Administración no se circunscribe exclusivamente a la función de comprobación tributaria, sino que abarca la inspección. Por su parte, CASADO OLLERO señala que el ejercicio de esta actividad cognoscitiva y calificadora es inherente al ejercicio de cualquiera de las funciones de la Administración tributaria. Véase, CASADO OLLERO, G.: “Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal”, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 2000, p. 44. Sobre esta cuestión señala GARCÍA NOVOA que “se encuentra plenamente justificada desde el punto de vista teórico, si entendemos que la Administración, a partir del carácter puramente fáctico del hecho imponible, debe atender a la “realidad de los hechos”, y en lo concerniente a los hechos imposables que consistan en actos o negocios jurídicos, a lo que el negocio “es” de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, al margen de la denominación que las partes le hubieran atribuido”. Véase, GARCÍA NOVOA, C.: “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”, *op. cit.*, p. 165.

¹⁷² GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 243. En igual sentido se pronuncia el mismo autor en otro de sus estudios, señalando que “la cuestión de la posible existencia de una función recalificadora en manos de la Administración ha de tomar como punto de partida

No obstante, hay parte de la doctrina que no está de acuerdo con la recalificación, a modo de ejemplo, PALAO TABOADA, quien niega que se pueda recalificar, entendiéndolo por ello atribuir al negocio la naturaleza que le corresponde de acuerdo con la realidad económica¹⁷³.

4.1.2. Límites a la función recalificadora

Esta función calificadora o recalificadora que puede llevar a cabo la Administración tributaria se encuentra con unos límites importantes¹⁷⁴. El límite de la exigencia de tipicidad impone que la calificación debe hacerse desde la ley y con los propios límites que ella impone. Esto es, si el negocio jurídico se encuentra suficientemente tipificado, deberá liquidarse aplicando el régimen jurídico querido por la norma que específicamente los contemple¹⁷⁵. Lo cual supone excluir cualquier clase de calificación libre. Es necesario diferenciar dos situaciones: la primera, cuando el hecho o negocio llevado a cabo por el contribuyente acabe situándose en otro presupuesto de hecho imponible y que puede ser reconducido a través de la calificación; y, la segunda, es que las facultades de calificación acaben sirviendo como una potestad discrecional para recalificar a partir de un resultado económico, lo que supondría aplicar un régimen diferente al tipificado¹⁷⁶. Además, lo que

una primera evidencia y es la profunda transformación operada en las relaciones entre el sujeto pasivo y la Administración a partir del fenómeno de la masificación. En tanto se confía a los particulares tanto la aplicación de la ley como la cuantificación y cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, queda en manos de la Administración una función de integrar la actuación de los particulares para regularizarla o sancionarla”. Véase, GARCÍA NOVOA, C.: “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”, *op. cit.*, p. 164. De manera similar, DELGADO PACHECO pone de manifiesto que “esta facultad atribuye a la Administración la capacidad de recalificar tales actos o negocios”, véase DELGADO PACHECO, A.: “La aplicación jurisprudencial de los nuevos conceptos en materia de abuso: perspectiva española”, *op. cit.*, p. 369.

¹⁷³ PALAO TABOADA, C.: “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, *op. cit.*, p. 131.

¹⁷⁴ A tal efecto, GARCÍA FREIRÍA apunta en su tesis doctoral que los límites a la calificación tributaria son el principio de capacidad económica y el principio de tipicidad. Véase, GARCÍA FREIRÍA, M.: *La calificación en materia tributaria. Estudio desde la perspectiva del Derecho español y de la Unión Europea*, Tesis doctoral, 2020, pp. 167-173.

¹⁷⁵ En este sentido señala CASADO OLLERO que “la Administración no podrá apartarse -sin incurrir en arbitrariedad- de la calificación dada por el propio legislador a aquellas operaciones que aparezcan suficientemente tipificadas, en su régimen y consecuencias fiscales, por el mismo Ordenamiento tributario”. Véase, CASADO OLLERO, G.: “Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal”, *op. cit.*, p. 57. Asimismo, como advierte PALAO TABOADA, “las limitaciones que (...) imponen al intérprete en materia de calificación son una consecuencia directa del principio de legalidad tributaria en su aspecto de principio de tipicidad”. Véase, PALAO TABOADA, C.: “Tipicidad e igualdad de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario)”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 1, 1997, p. 242.

¹⁷⁶ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pp. 244-246.

sería del todo inadmisibles es el extender el ámbito natural de la actividad calificadora o recalificadora de la Administración con la excusa de reaccionar contra el fraude de ley para sustituir la voluntad del legislador por el régimen tributario que la Administración estime deseable¹⁷⁷. Si pasase esto último no podríamos hablar de derecho, sino de la decisión discrecional del que lo tiene que aplicar, en este caso, la Administración tributaria.

Por otro lado, otro de los límites a las potestades de calificación o recalificación es que no pueden llevarse a cabo de forma automática, se exige un estudio caso por caso, respetando las garantías del contribuyente de poder formular alegaciones y a ser oído en el trámite de audiencia (artículo 34.1 m) LGT)¹⁷⁸. Asimismo, la calificación o recalificación efectuada por la Administración tributaria limita sus efectos al ámbito tributario, sin prejuzgar la naturaleza del negocio desde la perspectiva del ordenamiento civil¹⁷⁹.

La teoría de la potestad de recalificación tributaria es contraria a nuestro ordenamiento y no ha hallado, ni ahora ni antes, acomodo en la LGT, aunque sí que se ha impregnado en la praxis administrativa de la Agencia tributaria, la cual tiende a concebir el principio clásico de calificación de forma extensiva para convertirlo en recalificación¹⁸⁰.

4.1.3. Aspectos controvertidos

En este sentido, en relación con los efectos tributarios, son varios los aspectos controvertidos que se han discutido respecto a la interpretación del artículo 13 LGT. Entre ellos podemos destacar en primer lugar que el precepto hace referencia a los actos y negocios de forma individualizada, y no, en su conjunto; en segundo lugar, las diferencias entre la recalificación de un negocio y la apreciación de la simulación.

¹⁷⁷ CASADO OLLERO, G.: “Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal”, *op. cit.*, p. 56.

¹⁷⁸ GARCÍA FREIRÍA, M.: *La calificación en materia tributaria. Estudio desde la perspectiva del Derecho español y de la Unión Europea*, *op. cit.*, p. 174.

¹⁷⁹ GARCÍA NOVOA, C.: “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”, *op. cit.*, p. 168.

¹⁸⁰ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, *op. cit.*, p. 168.

En cuanto al primero de ellos, hay que destacar que, curiosamente, el legislador español en el artículo 13 LGT hace referencia al hecho, acto o negocio, empleando la forma singular para referirse a estos como objeto del principio de calificación; sin embargo, en el artículo 15 LGT, hace referencia a actos o negocios que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios. No obstante, para una correcta interpretación del artículo 13 LGT, debe permitirse que el principio de calificación se refiera a ese conjunto de actos o negocios realizados con un propósito unitario o encaminados a un fin compartido y previsto inicialmente por las partes¹⁸¹. Por todo ello, el legislador debe quedar emplazado a su modificación en la ulterior reforma de la LGT.

Respecto de la segunda cuestión, relativa a la diferenciación entre calificación y simulación, nos encontramos que cuando la técnica “antielusión” empleada es el principio de calificación, nada se ha ocultado y la tarea de calificación se proyecta sobre el negocio y sus peculiaridades tal y cómo estas han sucedido con terceros, y, particularmente, con la Administración tributaria. En cambio, la simulación implica que haya habido una ocultación, en la medida en que las partes han querido ocultar la voluntad real pretendida y han manifestado una distinta. Esta diferenciación, en determinados supuestos dista de ser fácilmente reconocible, como cuando por ejemplo la simulación se construye sobre la idea de la ausencia de causa en un negocio aparentemente querido por las partes; sin embargo, la distinción entre calificación y simulación es trascendental desde el punto de vista de las consecuencias punitivas que derivan de tales conductas. Mientras que la calificación puede quedar amparada por la ausencia de negligencia, lo que excluiría la culpabilidad necesaria para integrar el tipo de la infracción tributaria del artículo 191.2 LGT, la ocultación propia de la simulación daría lugar a la calificación de la infracción como grave, según lo previsto en los artículos 184.2 y 191.3 LGT, pudiendo incluso concurrir la aplicación del tipo delictivo previsto en el artículo 305 del Código Penal¹⁸².

Por todo lo expuesto, se trata de una regla cuya finalidad es garantizar la aplicación del gravamen que se corresponde según la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos que se califican, según su verdadera naturaleza o sustancia¹⁸³.

¹⁸¹ DELGADO PACHECO, A.: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, Tesis doctoral, 2017, p. 25.

¹⁸² *Ibidem*, p. 31.

¹⁸³ RUIZ ALMENDRAL, V.: *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen...*, *op. cit.*, p. 58.

Las consecuencias que derivan de su aplicación sería la de prescindir de los defectos que pudiesen afectar a su validez. Siguiendo el criterio de PALAO TABOADA, la calificación no es sino la determinación de si un supuesto real encaja en la hipótesis normativa; una operación de aplicación del derecho que no es separable de la subsunción y de la interpretación. Así pues, esta norma no tiene por finalidad combatir abusos de derecho, puesto que si mediante la operación de calificación se rectifica la propuesta por el contribuyente con la intención de conseguir una ventaja fiscal es porque no se trataba de una verdadera elusión fiscal, sino más bien de una mera tentativa “ingenua”¹⁸⁴.

Por ello, el alcance que debe darse a la cláusula establecida en el artículo 13 LGT debe ser limitado. La Administración tributaria podrá recalificar la figura jurídico-tributaria utilizada por las partes siempre y cuando la norma tributaria lo permita. Esta función de recalificación se incardina en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria, del cual podrá derivarse una regularización si los hechos o actos realizados por el particular no se ajustan a lo declarado. Así pues, la actividad calificadora o recalificadora de la Administración no es en sí misma un instrumento de evitación de la elusión, aunque el uso normal de las potestades aplicativas del tributo pueda llevar a este efecto. Solo se puede hablar de una verdadera actuación administrativa frente a la elusión cuando el ordenamiento habilite una potestad específica para luchar contra este, como la contenida en el artículo 24 LGT 1963 y el artículo 15 LGT, las cuales responden a la tipología de cláusula general¹⁸⁵.

En puridad, la norma contenida en el artículo 13 LGT no describe una conducta, sino que, simple y llanamente, partiendo de la celebración de un acto o negocio jurídico, otorga a la Administración tributaria la facultad para poder recalificarlo prescindiendo de la forma dada por las partes. Puede entenderse que, implícitamente, se está describiendo una conducta, que sería la de celebrar un negocio jurídico bajo una forma que no coincide con su verdadera naturaleza; aunque si diésemos por buena esta interpretación, una

¹⁸⁴ PALAO TABOADA, C.: “Calificación y abuso de Derecho”, en VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, IEF, Doc. n.º 12, 2011, p. 191.

¹⁸⁵ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pp. 249-250. En igual sentido, GARCÍA NOVOA, C.: “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”, *op. cit.*, p. 169. Asimismo, señala CASADO OLLERO que lo que resulta del todo inadmisibles es forzar el ámbito natural de la actividad calificadora de la Administración, con la excusa de reaccionar contra el fraude de ley, para sustituir la voluntad del legislador por el régimen tributario que la Administración estime deseable. Véase, CASADO OLLERO, G.: “Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal”, *op. cit.*, p. 56.

conducta de este tipo podría subsumirse en la descrita en el artículo 15 LGT. Todo dependerá de si la discordancia entre la sustancia y la forma es lo mismo que lo “notoriamente artificioso o impropio” regulado en el último precepto referenciado¹⁸⁶.

Una vez fundamentada la anterior conclusión, muchos de los problemas que surgen cuando se enjuician supuestos de hecho que presentan unos indicios de abuso de normas tributarias, son que estos en su mayor medida derivan del contraste entre el presupuesto dogmático sobre el que están construidas esas normas antielusión y la realidad. Concretamente, hacemos referencia a la distinción entre el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación. Podría argumentarse que, en el plano eminentemente teórico, atendiendo en “puridad” a cada una de ellas, su distinción puede ser sencilla si se atiende a la existencia o no de una real voluntad negocial, sin embargo, hay una amplia zona intermedia que oscurece su distinción. Dicha dificultad surge en la práctica, en tanto en cuanto porque en raras ocasiones la existencia de que concurre una simulación puede ser demostrada directamente, sino que en la mayoría de los casos será a través de pruebas indiciarias que pueden apuntar indistintamente a la falsedad del negocio y a su utilización para un fin atípico¹⁸⁷.

4.2. Simulación

4.2.1. Antecedentes y cambios normativos

La simulación se encuentra regulada en el artículo 16 LGT, cuyo antecedente fue el artículo 25 de la LGT 1963¹⁸⁸, el cual fue introducido en el año 1995 por la Ley 25/1995, de 20 de junio, de modificación parcial de la LGT 1963. La regla de la simulación es muy similar a la norma contenida en el parágrafo 41 de la Ordenanza tributaria alemana de 1977¹⁸⁹.

¹⁸⁶ SOLER ROCH, M. T.: “Las normas antiabuso generales y especiales”, *op. cit.*, p. 179.

¹⁸⁷ PALAO TABOADA, C.: “Calificación y abuso de Derecho”, *op. cit.*, p. 194.

¹⁸⁸ El tenor literal del precepto era el siguiente: “En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”.

¹⁸⁹ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. COLLADO YURRITA, M.A. ZORNOZA PÉREZ J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Navarra, Aranzadi, 2010, Tomo I, p. 564.

En relación con el antiguo artículo 25 LGT, se discutió si este comprendía los supuestos de simulación absoluta o si, por el contrario, se refería exclusivamente a la simulación relativa, como parecía indicar al establecer “el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado”. En este sentido, algunos autores como ESEVERRI consideraban que solo tenía cabida la simulación relativa¹⁹⁰. Otros, como ZORNOZA PÉREZ entienden que el equívoco tenor literal del precepto no debe impedir su empleo para determinar el tratamiento tributario de los supuestos de simulación absoluta, porque también mediante el empleo de esa clase de simulación se puede generar la apariencia de hecho imponible o de alguno de sus elementos como simulado¹⁹¹.

El vigente artículo 16 LGT hace referencia a los actos o negocios en los que exista simulación, no utilizando en este precepto la forma en singular como ocurre en el artículo 13 LGT. No obstante, como se ha mencionado *ut supra*, hemos de entender que se refieren a actos o negocios tanto de forma individual como en su conjunto.

Sin embargo, y sorprendentemente, el artículo 16.1 LGT en lugar de hacer referencia a las obligaciones tributarias, dispone que “el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes”¹⁹², contraponiendo así la mejora técnica que sí que pareció apreciar el legislador y así lo plasmó en el vigente artículo 13 LGT respecto de su predecesor artículo 28.2 LGT. Por ello, a pesar del evidente desliz legislativo en cuanto a la utilización terminológica adecuada, en el artículo 16 LGT se debería haber dispuesto que, en caso de simulación, las obligaciones tributarias se exigirían con arreglo a los actos o negocios que efectivamente hayan realizado las partes.

Respecto a las consecuencias de la existencia de simulación, nada se hacía referencia en el artículo 25 LGT 1963. En el actual artículo 16.3 LGT se establece que en la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación, se exigirán los intereses de demora correspondientes y, en su caso, la sanción que corresponda. En realidad, dicho apartado corresponde al deseo que tuvo el legislador en el año 2003 de resaltar las diferencias entre la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en la medida en que el artículo 15.3 LGT en ese momento excluía

¹⁹⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: “Comentario al artículo 58 de la LGT” en AA. VV. *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la ley 25/1995 de 20 de julio*, Barcelona, Cedecs, 1995, p. 40.

¹⁹¹ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, p. 566.

¹⁹² Nótese como resultó suprimida la frase final “con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”, que sí que se incluía en el artículo 25 LGT 1963.

radicalmente la imposición de sanciones. Sin embargo, tras la reforma de la LGT que tuvo lugar en el año 2015, debe entenderse que cabe la posibilidad de imposición de sanciones en el conflicto de aplicación de la norma cuando se den las circunstancias previstas en el artículo 206 bis de la LGT, las cuales analizaremos en apartados posteriores.

De ello puede inferirse que cuando concurren las circunstancias para calificar que tales actos o negocios han sido realizados mediante simulación, cabrá desde luego la imposición de sanciones, a diferencia de lo que sucede en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en el que la regla general es la ausencia de sanciones¹⁹³.

El problema radica en la identificación entre simulación y ocultación, por un lado, y entre simulación y dolo penal por otro. La existencia de simulación lleva casi necesariamente al terreno de ambas circunstancias y, en consecuencia, al de la posible existencia de defraudación tributaria, siempre que concurren los elementos del tipo delictivo y se supere la cuantía defraudada¹⁹⁴. A esto se debe añadir que nuestros tribunales y, especialmente, el Tribunal Supremo¹⁹⁵, han asumido una noción amplia de simulación que ha englobado los negocios sin causa o con causa ilícita apreciados sobre todo a la vista de la ventaja fiscal perseguida por las partes, de tal forma que han quedado desdibujadas las fronteras entre la simulación y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, introduciendo una dosis de incertidumbre en el ámbito sancionador¹⁹⁶.

El artículo 16 LGT, en su apartado segundo, reconoce expresamente que será la Administración tributaria quien ostenta la potestad de declarar la simulación, sin necesidad de acudir al orden civil para que se valore la existencia de dicha simulación y, en su caso, declarar nulo el negocio o acto realizado. Por ello, se pone de manifiesto que los efectos que derivarán de tal calificación por parte de la Administración tributaria

¹⁹³ DELGADO PACHECO, A.: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia...*, *op. cit.*, pp. 33-34.

¹⁹⁴ El artículo 305 CP (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre), establece como regla general: “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 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 (...)”. Sin embargo, dicha cuantía puede verse minorada cuando concurren determinadas, tales como las recogidas en el apartado 3 del artículo 305 CP.

¹⁹⁵ A modo de ejemplo, véase la STS de 24 de octubre de 2013 (rec. n.º 1650/2011), ECLI:ES:TS:2013:5140.

¹⁹⁶ DELGADO PACHECO, A.: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia...*, *op. cit.*, p. 34.

únicamente tendrán lugar en el ámbito tributario. Debe destacarse que, la Administración tributaria únicamente puede declarar la existencia de simulación en el acto de liquidación, y no en un procedimiento de recaudación, debiendo acudir en este último supuesto a un juez civil. Huelga decir que, en los supuestos en los que la Administración tributaria, haciendo valer su potestad de declarar la existencia de simulación mediante el acto de liquidación, puede quedar sometida y vinculada si se da el caso, al control de legalidad sobre la liquidación en vía contencioso-administrativa.

En la simulación no se requiere un procedimiento especial para que sea declarado; en cambio, en el conflicto en la aplicación de la norma sí se exige un procedimiento especial, el cuál analizaremos en los próximos apartados.

Por otro lado, el artículo 16 LGT no hace referencia a la cuestión de la carga de la prueba, por lo que se debe atender a los principios generales del ordenamiento español, resultando de aplicación el artículo 105.1 LGT¹⁹⁷, según el cual le corresponde a la Administración tributaria, tras hacer valer su derecho o potestad otorgada en el artículo 16.1 LGT, quien tendrá que probar la existencia de esa simulación. Si bien es cierto que, en la mayoría de las ocasiones, la simulación va a ser probada mediante indicios, a partir de los cuales puede deducirse o presumirse razonablemente la existencia de simulación¹⁹⁸.

4.2.2. Aproximación al concepto de simulación. Características y problemas latentes

En lo que a esto se refiere, en primer lugar, hemos de poner de manifiesto que no existe un concepto único de simulación ni en nuestro derecho positivo ni en nuestra jurisprudencia. Según la opinión prácticamente unánime de la doctrina, la simulación no

¹⁹⁷ El precepto establece que “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

¹⁹⁸ DELGADO PACHECO, A.: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia...*, op. cit., p. 36. Asimismo, resulta interesante la Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2016 (rec. n.º 762/2014), ECLI:ES:TS:2016:2042. En dicha sentencia se analizan las matizaciones sobre el uso de las presunciones para la prueba de la simulación, concretamente, en el F.D. 1º punto 12.-, establece el siguiente tenor literal: “Ciertamente que es doctrina jurisprudencial reiterada la que sienta la necesidad de acudir a prueba indiciaria para apreciar la realidad de la simulación [...] Siendo entre otras en STS de 3 de octubre de 2002, que a su vez cita SSTS de 8 de julio de 1993, 30 de septiembre de 1997 y 30 de septiembre de 1999, en que se declara que la prueba de presunciones es precisamente la más idónea para tener por demostrada la simulación de un negocio documentado, puesto que precisamente lo que se cuestiona es que el contenido del documento responda a la verdad, como aquí acontece”.

es un concepto tributario, sino que es un concepto jurídico que encuentra su acomodo en el derecho civil¹⁹⁹. Por ello, el concepto de simulación regulado en el artículo 16 LGT debe ser delimitado de acuerdo con la elaboración dogmática llevada a cabo en el derecho civil español²⁰⁰.

En la doctrina civilista, son varios los enfoques con los que se aborda la simulación. Por un lado, y siguiendo con la exposición clásica de DE CASTRO²⁰¹, la simulación existe cuando concurre la ocultación. La voluntad de las partes es ocultar total o parcialmente su verdadera intención, debiendo diferenciarse entre simulación absoluta (se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito que es contrario a su existencia misma) y simulación relativa (se oculta un propósito propio de un negocio distinto, pero sin ser contrario a su existencia). Y, por otro lado, ALBADALEJO GARCÍA al entender la simulación como un vicio del consentimiento que consiste en una divergencia entre la voluntad declarada y la voluntad real, entre declaración y voluntad. Añade expresamente este autor que en “el negocio simulado hay que distinguir el que sí se quiere, luego no se simula, aunque se le quiera (porque se le quiere verdaderamente), si bien por razones que no sean las propias del caso”²⁰².

A juicio de GARCÍA NOVOA, el uso de la simulación es el ejemplo más claro de “elusión tributaria”, en la medida en que la falsedad inherente a la simulación excluye que la búsqueda de ese ahorro fiscal pueda estar subsumida en la economía de opción, pues hay un comportamiento ilícito²⁰³. La “elusión” mediante la simulación puede

¹⁹⁹ SANZ GADEA, E.: “Medidas antielusión fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. n.º 8, 2009, p. 212, señala dicho autor que “el contenido de la simulación ha de buscarse en las normas civiles”.

A pesar de ello, el Código Civil no contiene una regulación expresa sobre la simulación y sus efectos. La teoría general de la simulación ha sido elaborada por la doctrina y, especialmente, por la jurisprudencia a partir del artículo 1276 del Código Civil. El Tribunal Supremo, en una sentencia de 31 de octubre de 1865 ya ponía de manifiesto que: “son contrarios a la ley los contratos simulados, o sea, celebrados con causa falsa”.

²⁰⁰ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente”, *op. cit.*, apartado II. En el mismo sentido, ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, p. 565. Con todo, nos resulta sorprendente el hecho de que la simulación tributaria se base en la simulación civil, pero su aplicación por parte de la Administración tributaria puede hacerse sin necesidad de acudir al juez civil, por tanto, pueden darse supuestos calificados como simulación en el plano tributario y no en el plano civil.

²⁰¹ DE CASTRO, F.: *El negocio jurídico*, Madrid, Civitas, 1985, pp. 333-368.

²⁰² ALBADALEJO GARCÍA, M.: *La simulación*, Madrid, Edisofer, 2005, p. 18.

²⁰³ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 157. Nótese que GARCÍA NOVOA considera que la simulación es el ejemplo más claro de elusión tributaria. No obstante, debemos discrepar de tal afirmación, pues consideramos que la simulación es el supuesto más claro de evasión tributaria -no de elusión-, en tanto en cuanto existe una ocultación, lo cual implica que el comportamiento es doloso y que infringe directamente contra el ordenamiento.

lograrse tanto a través de la simulación absoluta como de la simulación relativa. Si bien es cierto que el supuesto más común será a través de la simulación relativa²⁰⁴.

En la simulación absoluta, se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro; p.ej. se finge o simula la celebración de una compraventa con el fin de emitir una factura tan falsa como el negocio que se simula. En la simulación relativa se simula un negocio inexistente o falso que disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado²⁰⁵; p.ej. con una venta a precio simbólico podían conseguirse los mismos efectos que con una donación sometida a tipos de gravamen muy superiores²⁰⁶.

Señala FALCÓN Y TELLA que el negocio simulado ha de entenderse, según resulta de la propia terminología utilizada, como un negocio meramente aparente o ficticio, que no puede confundirse con el negocio realmente celebrado pero carente de un motivo económico válido, ni menos aún con el negocio celebrado en unas condiciones de precio u otras distintas a las habituales en el mercado²⁰⁷.

Tal y como expresa GARCÍA BERRO, en la simulación la causa expresada es falsa y la causa verdadera permanece oculta. En última instancia, la simulación se caracteriza por tener como finalidad engañar a terceros ocultando la realidad jurídica constituida por las partes. El negocio simulado no existe, es una simple apariencia vacía, por lo que no debe confundirse con el negocio artificioso²⁰⁸.

La simulación que interesa al ordenamiento tributario puede referirse tanto al tipo de negocio celebrado, como a algunos de sus elementos: p.ej. fecha, precio, identidad de los sujetos, etc. Por ello, como venimos manifestando, la simulación del negocio celebrado puede interesar al ordenamiento tanto en aquellos supuestos en los que el

²⁰⁴ *Ibidem*, p. 143.

²⁰⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *op. cit.*, p. 13.

²⁰⁶ RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 143.

²⁰⁷ FALCÓN Y TELLA, R.: “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31, 1995, p. 72.

²⁰⁸ GARCÍA BERRO, F.: “Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario”, *op. cit.*, p. 337. Ese mismo posicionamiento es compartido por el TSJ de la Comunidad Valenciana en su reciente sentencia de 18 de mayo de 2022 (rec. n.º 861/2021). A la vista de los hechos del caso, el TSJ considera que la actuación del recurrente no puede tacharse de simulación, pues los negocios que realizó no comportaron engaño u ocultación maliciosa de datos fiscales relevantes, no creó una apariencia jurídica. Motivo por el cual, el TSJ señala que, como mucho, podrían ser un indicio del “conflicto en la aplicación de la norma”. Por todo ello, el TSJ estima el recurso contencioso-administrativo planteado y anula la incorrecta liquidación practicada por la Administración tributaria y la sentencia del Tribunal Económico-Administrativo Regional, pues, los hechos no eran constitutivos de simulación alguna.

negocio simulado encubra la inexistencia de propósito negocial (simulación absoluta), como en aquellos casos en los que únicamente se pretende encubrir parte del propósito (simulación relativa). Con todo, la repercusión más habitual de la simulación se encuentra en el ámbito recaudatorio, aunque en estos casos no puede aplicarse el artículo 16 LGT, puesto que este únicamente resulta aplicable en el procedimiento de inspección. Por ello, en los casos en los que se produzca algún indicio de simulación en el procedimiento recaudatorio, la Administración tributaria deberá instar las correspondientes acciones civiles, o de carácter penal, que resulten procedentes²⁰⁹.

La jurisprudencia sobre simulación es muy extensa, pudiendo traer a colación en relación con los elementos que integran la simulación la STS de 24 de febrero de 2016 (rec. n.º 948/2014)²¹⁰, en la cual el magistrado FRÍAS PONCE en su voto particular expone los elementos esenciales de la simulación, siendo estos los que siguen:

- 1) “La existencia de un acuerdo o convenio simulatorio, que puede ser verbal, y que permanece oculto frente a terceros. En el ámbito tributario el engaño en perjuicio de la Hacienda Pública consiste en impedir que se produzca el hecho imponible del acuerdo simulatorio.
- 2) El motivo o causa del encubrimiento, es decir, la intención disimulada, únicamente conocida por las partes del convenio simulatorio, de crear la apariencia de un negocio, para ocultar que realmente es inexistente (simulación absoluta), o para encubrir otro negocio que se desea disimular (simulación relativa). Este motivo que ha conducido a la realización de las operaciones puede consistir en un ahorro fiscal.
- 3) El negocio simulado, aparente o ficticio, es decir, la declaración de voluntad simulada, cuyas estipulaciones no son las realmente queridas por las partes, y que se ha otorgado para dar la apariencia exterior frente a terceros de un negocio jurídico distinto del llevado a efecto o incluso que no existe.
- 4) El negocio disimulado en el caso de la simulación relativa, o negocio jurídico distinto del exteriorizado por las partes y que tratan de encubrir.”

Por otro lado, resulta oportuno mencionar que la recepción en el ámbito tributario de la institución civilista de la simulación, basada en la inexistencia de causa o existencia de causa falsa o fingida, no siempre ha sido correctamente efectuada por la jurisprudencia

²⁰⁹ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, p. 569.

²¹⁰ STS de 24 de febrero de 2016 (rec. n.º 948/2014), ECLI:ES:TS:2016:772.

tributaria, dado que a menudo aprecia esa inexistencia e ilicitud de la causa sobre la base de indicios vinculados a los motivos exclusivamente fiscales de la operación. En este sentido, negocios que han sido realmente queridos por las partes y cuyos resultados también se buscaban y se querían, precisamente por la ventaja fiscal deseada, han sido declarados simulados. Es por ello que la declaración de simulación para SANZ GADEA ha descansado no tanto en la confrontación entre una voluntad real y una voluntad aparente sino más bien en la existencia de una causa ilícita en la medida en que se ha declarado ilícito el perseguir una finalidad puramente fiscal con una operación.

En ese orden de cosas, en muchos casos se confunde entre causa y motivos, cuestión que nuestro Tribunal Supremo ha tratado de discernir en reiterados asuntos civiles. Por un lado, la causa es el elemento objetivo, entendido este como el fin típico o propio que se persigue con un determinado negocio jurídico o una operación (ej: en la compraventa la causa es la entrega de un bien a cambio de un precio). Por otro lado, los motivos son el interés que anima a las partes a proceder según cada caso en concreto²¹¹. En resumidas cuentas, la noción de causa haría referencia al *para qué* de un negocio u operación, mientras que los motivos harían referencia al *por qué* se ha llevado a cabo un negocio u operación.

La existencia de la simulación ha de deducirse de “datos o indicios objetivos” y no “del propósito psicológico que guía las acciones humanas y resulta impenetrable en sí mismo”, tal y como se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de abril de 2009²¹².

²¹¹ En este sentido, véase STS de 3 de mayo de 2016 (rec. n.º 1135/2014), ECLI:ES:TS:2016:1892; y STS de 16 de enero de 2013 (rec. n.º 1431/2010) ECLI:ES:TS:2013:345. En igual sentido, en ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Madrid, Marcial Pons, 2016, p. 91; se analiza la dificultad en la distinción entre la causa y el motivo por parte de la Administración y los tribunales.

²¹² SAN de 23 de abril de 2009 (rec. n.º 521/2005), ECLI:ES:AN:2009:1862, F.J. 8º.

En un sentido similar se pronuncia DURÁN-SINDREU BUXADÉ, pues considera que con la intención de averiguar si existe o no simulación, es necesario distinguir entre “causa general, típica, habitual y objetiva” y la “causa singular, concreta, real y objetiva” del negocio realizado; causa esta última, que se manifiesta a través de los hechos objetivos que concurren en el caso en particular. Así pues, la existencia de simulación exige una discordancia entre la causa general y la causa particular. Si ambas coinciden, no hay simulación. Si no coinciden, sí. Si hay simulación, el negocio llevado a cabo no es casualmente cierto, por tanto, existe un engaño. Sin embargo, si el negocio es causalmente cierto, no hay engaño y, por ende, no puede existir simulación. Con todo, resulta destacable que en este análisis no intervienen los motivos por los que las partes llevaron a cabo estos negocios. Dicho de otra forma, hay un análisis o test objetivo de la causa en el que los motivos son irrelevantes. Véase, DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: “Simulación, conflicto en la aplicación de la norma, y ahorro fiscal”, *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*, 2021.

La aplicación del artículo 16 LGT presupone la existencia de simulación, ya sea esta absoluta o relativa, correspondiendo a la Administración tributaria probar la concurrencia de los elementos que la conforman, a cuyos efectos el móvil fiscal no es más que otro posible indicio para tener en cuenta. Por todo ello, cuando en los negocios u operaciones realizados nada se falsea ni se oculta, derivando de estos los efectos que le son propios, el hecho que se obtenga un determinado resultado económico global, incluido el ahorro fiscal, no puede derivar en la existencia de simulación²¹³.

La existencia de “motivos económicos válidos” es una forma de contrarrestar la existencia de simulación, no obstante, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo se puede apreciar como la carencia de toda lógica económica aparece como un indicio determinante de la simulación. Entre esas sentencias cabe destacar la STS de 26 de octubre de 2011, la cual declara textualmente en su F.D. 4º que “(...) no es dudoso que cuando la Sala de instancia sostiene que en los negocios celebrados no existen motivos económicos válidos se está afirmando que son negocios simulados pues es evidente que si la motivación económica no existe (pese a ser esencial en este tipo de negocios) hay que llegar de modo insoslayable a la conclusión de que el negocio es simulado”²¹⁴.

En ese mismo sentido, la STS de 4 de noviembre de 2015²¹⁵ se refiere a un asunto en el que una sociedad tras obtener una plusvalía por la transmisión de unos bienes inmuebles reinvierte las ganancias obtenidas en la suscripción de unas particiones de una empresa de nueva creación, para de esta forma aprovechar la deducción en la cuota prevista en el artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El Tribunal declara que hay una carencia de toda lógica económica en la operación realizada y que la única finalidad era fiscal, por ello, califica la operación de simulada por adolecer de causa falsa.

Así las cosas, el Tribunal Supremo sigue manteniendo el mismo criterio, prueba de ello es la sentencia de 17 de diciembre de 2019, en la que el Tribunal haciendo referencia a la sentencia de instancia que había sido recurrida declara lo siguiente: “(...) la utilización de Sociedades profesionales por los socios de la Sociedad Profesional recurrente “Ramón y Cajal Abogados, S.L.” tenía un objetivo meramente de ahorro fiscal

²¹³ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente”, *op. cit.*, apartado III, 1.

²¹⁴ STS de 26 de octubre de 2011 (rec. n.º 5245/2007), ECLI:ES:TS:2011:7533, F.D. 4º.

²¹⁵ STS de 4 de noviembre de 2015 (rec. n.º 100/2014), ECLI:ES:TS:2015:4770.

y no un motivo económico válido, y en consecuencia nos encontrábamos ante una simulación, al carecer de causa válida en derecho distinta de la elusión fiscal”²¹⁶.

Al hilo de la anterior sentencia, cabe decir que ha habido una falta de claridad en los últimos años en relación con los servicios profesionales prestados a través de sociedades interpuestas, dado que, por un lado, la Administración ha considerado automáticamente estos casos como simulación²¹⁷ y, por otro lado, los tribunales se han manifestado de forma muy contradictoria ante supuestos similares²¹⁸.

En este sentido, algunos autores como PONT CLEMENTE consideran que la recepción de la simulación en la LGT ha engendrado un monstruo, contra la voluntad explícita del legislador, que ve la tacha de simulación por doquier ante la simple insinuación de un ahorro fiscal²¹⁹.

Por todo lo anterior, es patente que la referencia genérica a la simulación efectuada en el artículo 16 LGT y la línea jurisprudencial mayoritaria han derivado en una asimilación de la simulación relativa al fraude de ley tributaria o conflicto en la aplicación de la norma, provocando que se aplique el artículo 16 a todo tipo de conductas que infringen indirectamente la ley, con un evidente riesgo de que quede inaplicado el artículo 15 LGT (como sucedió con el artículo 24.2 LGT 1963)²²⁰. No cabe la menor duda de que

²¹⁶ STS de 17 de diciembre de 2019 (rec. n.º 6108/2017), ECLI:ES:TS:2019:4126, F.D. 1.º.

²¹⁷ Las Notas 9/09 y 10/09 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Tributaria sobre regularizaciones derivadas del Programa 12500 «Socios de sociedades profesionales», recuerda que el criterio seguido por la inspección en estos casos es el de declarar la simulación relativa.

²¹⁸ Véase en este sentido la Sentencia de la AN Sección 6ª, de 26 de marzo de 2012 (rec. n.º 28/2011), ECLI:ES:AN:2012:1284, en la que se rechaza la existencia de simulación, mientras que en la Sentencia de la AN Sección 4ª, de 5 de diciembre de 2012 (rec. n.º 298/2011), ECLI:ES:AN:2012:5381, considera existente la simulación. Asimismo, también ha habido discrepancias entre los criterios seguidos por los Tribunales Superiores de Justicia cuando se utilizan sociedades interpuestas para facturar servicios profesionales. Entre otras, TSJ de Madrid de 6 de julio de 2016 (rec. n.º 77/2014), en la que se declara la simulación; y TSJ de Murcia, de 29 de diciembre de 2014 (rec. n.º 286/2011), en la que considera economía de opción cuando se utilizan sociedades interpuestas para facturar servicios profesionales.

Para un mayor análisis sobre esta problemática, véase el reciente y riguroso estudio de GARCÍA BERRO, F.: “La actuación profesional a través de sociedades: respuesta jurisprudencial y riesgos fiscales derivados”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 196, 2022, pp. 15-40.

²¹⁹ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, *op. cit.*, pp. 174-175.

²²⁰ SOLER ROCH, M. T.: “Las normas antiabuso generales y especiales”, *op. cit.*, p. 179. Si bien es cierto que, en determinadas ocasiones, el TS ha tratado de reconducir o esclarecer la correcta delimitación entre la simulación y el conflicto. Entre otras, en la STS de 16 de diciembre de 2014 señalaba lo siguiente: “Llama poderosamente la atención en el Informe de la Inspección Tributaria que examinamos el escaso rigor - cuando no laxitud- en el empleo de las categorías jurídicas positivizadas en la LGT, falta de rigor que bien podría alimentar la idea de que la argumentación del funcionario de la Inspección tiene como finalidad dejar expedita la vía administrativa-sancionadora, de un lado, utilizando el inadecuado cauce de la simulación (en lugar del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previsto en el art. 15 de la LGT),

la simulación ha sido utilizada de forma desproporcionada para “recalificar” sin tener que probar el ánimo elusivo, convirtiéndose así en un recurso habitual por parte de la Administración tributaria.

En tal sentido, ZORNOZA PÉREZ apostilla que “todo indica que la recalificación de los negocios realizados, al amparo de la regla relativa a la simulación, no es en ocasiones más que la vía para eludir el procedimiento especial para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y para hacer posible la aplicación de sanciones o, incluso, la incriminación por delitos contra la hacienda pública, en una maniobra de “fraude de ley al fraude de ley”²²¹.

Es muy discutible la tendencia de nuestra jurisprudencia a afirmar que los negocios realizados al amparo de la autonomía de la voluntad de las partes son “irreales” para validar, sin apoyo normativo alguno una regulación tributaria que, olvidando las concretas técnicas antielusión que el legislador ha previsto, acude a una calificación libre, de acuerdo con el substrato económico de las operaciones y no de su “naturaleza jurídica” (artículo 13 LGT), por considerar que “cuando se hace un análisis de los hechos económicos que subyacen en los negocios jurídicos que sirven de cobertura a los hechos imponibles liquidados no se hace una interpretación económica de estos, sino una interpretación ineludible de la realidad social, (...) realidad que por tener naturaleza económica exige que no se desconozcan los principios que rigen la vida económica”²²².

A este respecto se pronuncia ZORNOZA PÉREZ considerando que “este tipo de argumentaciones pone de manifiesto la dificultad de establecer diferencias nítidas entre las distintas técnicas que la LGT emplea para combatir la elusión tributaria, que en cierta medida se solapan, generando la impresión de que pueden emplearse conjuntamente en algunos casos. (...) No es admisible que la Administración tributaria las invoque todas, para hacer posible que los Tribunales finalmente seleccionen, dentro del amplio y variado

y, de otro, soslayando el mandato legal del art. 180.1 de la LGT y, por ende, el constitucional del art. 25.1 de la CE, mediante el simple expediente de negar lo que es connatural a la simulación (el “engaño” u “ocultación”). Véase, STS de 16 de diciembre de 2014 (rec. n.º 3611/2013), ECLI:ES:TS:2014:5667, F.D. 9.

²²¹ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, p. 554. La expresión “fraude de ley al fraude de ley” es de PALAO TABOADA, C.: “¿Existe el fraude a la ley tributaria?” *op. cit.*, p. 7.

²²² STS de 10 de junio de 2008 (rec. n.º 131/2005), ECLI:ES:TS:2008:3239, F.D. 8º a).

menú que se les presenta, aquella justificación técnica que en cada caso puede legitimar sus actuaciones”²²³.

A pesar de lo especialmente conflictiva que resulta la correcta delimitación de la simulación y el eminente problema generacional en su uso por parte de la jurisprudencia y de parte de la doctrina, cabe hacer referencia a los Votos Particulares de los Magistrados HUELIN MARTÍNEZ y FRÍAS PONCE en la STS de 24 de febrero de 2016²²⁴ en los que discrepan del criterio alcanzado por la mayoría de la Sala al calificar como simulación relativa lo que, en su opinión, “al no existir la ocultación fáctica propia de esta figura, pues el negocio de compraventa de las participaciones sociales se realizó, habiendo utilizado las partes formas jurídicas habituales” y puesto que “tampoco la calificación de una operación puede basarse, en principio, en la finalidad perseguida por los socios, pues un móvil de ahorro fiscal no implica falsedad alguna ni permite concluir que la operación no se realizase”, debió de calificarse como conflicto en la aplicación de la norma²²⁵.

En ese mismo sentido, FALCÓN Y TELLA establece que “la inexistencia de motivos económicos distintos del ahorro fiscal no implica simulación, sino que a lo sumo podrá dar lugar a un abuso que sólo puede corregirse a través de un hecho imponible complementario o a través del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma”²²⁶.

Por todo lo expuesto, resulta sorprendente que, transcurridos casi 20 años desde la aprobación de la LGT y, tras las reformas que han tenido lugar, todavía no se haya conseguido delimitar con claridad esta figura. Es más, sus perfiles parecen ahora más difusos que nunca a la vista de lo expuesto, lo que afecta innegablemente a los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la ley.

²²³ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, p. 561.

²²⁴ STS de 24 de febrero de 2016 (rec. n.º 948/2014), ECLI:ES:TS:2016:772.

²²⁵ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente”, *op. cit.*, apartado III, 3.

²²⁶ FALCÓN Y TELLA, R.: “Reducción de capital con devolución de aportaciones y ampliación con cargo a reservas (STS 30 mayo 2011): ¿dividendos?”, *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2011, p. 3.

4.2.3. Los motivos económicos válidos como forma de contrarrestar los indicios de simulación

La carencia de toda lógica económica en la operación realizada o en el negocio llevado a cabo, aparece frecuentemente como el indicio determinante para aplicar la simulación²²⁷. En este sentido, es necesario resaltar la tajante afirmación hecha por el Tribunal Supremo en la sentencia de 26 de octubre de 2011, en la cual, en un supuesto en el que ninguna de las partes había alegado la existencia de simulación, declara:

“Nos estamos moviendo en un terreno sumamente resbaladizo pero no es dudoso que cuando la Sala de instancia sostiene que en los negocios celebrados no existen motivos económicos válidos se está afirmando que son negocios simulados pues es evidente que si la motivación económica no existe (pese a ser esencial en este tipo de negocios) hay que llegar de modo insoslayable a la conclusión de que el negocio es simulado. Tampoco se razona en el recurso sobre la concurrencia de elementos causales no económicos explicativos de la operación”²²⁸.

La ausencia de razón económica válida, distinta de la fiscal, también parece ser un argumento determinante para aplicar la simulación en el caso enjuiciado por la sentencia de la AN de 29 de abril de 2015, en la que se declara que:

“La cuestión que realmente se plantea no es que ejerza su actividad profesional en el seno de una sociedad profesional, sino si existe una razón económica válida, distinta de la estrictamente fiscal, para utilizar otra sociedad (de la que es socio él y su círculo familiar más cercano) para facturar a la primera los servicios profesionales que realiza para ella y tributar por esos ingresos por el Impuesto de Sociedades, en lugar de hacerlo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas.”²²⁹; terminando concluyendo la AN que “se trata de un artificio cuya única finalidad era reducir la carga tributaria que supondría si la renta obtenida por esos servicios tributara como rendimiento de actividades económicas o profesionales”²³⁰.

²²⁷ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente”, *op. cit.*, apartado III, 2.

²²⁸ STS de 26 de octubre de 2011 (rec. n.º 5245/2007), ECLI:ES:TS:2011:7533, F.D. 4º.

²²⁹ SAN de 29 de abril de 2015 (rec. n.º 3151/2012), ECLI:ES:AN:2015:3561, F.D. 10º.

²³⁰ SAN de 29 de abril de 2015 (rec. n.º 3151/2012), *cit.*, F.D. 14º.

En este sentido, es necesario referenciar la sentencia del TS de 17 de diciembre de 2019²³¹, en la cual argumenta en el F.D. 1º que

“(…) si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, sin embargo para que quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas, por lo que, a sensu contrario, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamental fiscales, provocando:

- Un diferimiento en la tributación, en lugar de que el socio tribute de forma inmediata, normalmente al tipo marginal que correspondería al importe de las rentas obtenidas por la percepción directa de los emolumentos de actividades profesionales, la hace su sociedad al tipo del Impuesto sobre Sociedades correspondiente, obviamente más bajo que el del IRPF cuando de cantidades elevadas se trata (sin perjuicio de la tributación que en el futuro se puede producir, cuando las rentas de la sociedad repercutan al socio). Existe, pues, un fenómeno de remansamiento de rentas.
- Una minoración de la tributación, mediante fraccionamiento de rentas (splitting). Al figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del socio profesional, el futuro reparto de renta a los mismos dividirá la renta total permitiendo a la futura tributación en el IRPF a tipos inferiores al que correspondería a la acumulación en la persona del socio que realmente ha realizado la actividad, dada la progresividad del IRPF.
- Una minoración de la tributación enjugando en el seno de este tipo de sociedades los ingresos derivados de su actividad profesional con partidas de gasto que se deben a supuestas explotaciones económicas deficitarias (fincas rústicas) o al desarrollo de otras actividades, como la inmobiliaria.
- Una minoración de la tributación mediante deducción en sede de la sociedad interpuesta de gastos no relacionados ni afectos en modo alguno, al ejercicio de actividades profesionales por parte del obligado tributario. Así por ejemplo, la deducción de partidas correspondientes a gastos o inversiones particulares del socio profesional, tales como inmuebles”.

²³¹ STS de 17 de diciembre de 2019 (rec. n.º 6108/2017), ECLI:ES:TS:2019:4126. Véase el análisis de esta sentencia en GARCÍA BERRO, F.: “Un enfoque nuevo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el concepto de simulación”, *Diario La Ley*, n.º 9771, 2021, recurso electrónico.

Tras ello, señala el TS que: “De lo que se trata, (...), es de probar si estas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa negocial lícita, o por el contrario, si son meros artificios jurídico-formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que por imperativo legal debe soportar el obligado tributario”. Por todo ello, los motivos económicos válidos, son la prueba para contrarrestar la simulación, desvirtuando así los posibles indicios de prácticas fraudulentas en las que se estuviese investigando la posible ocultación y/o engaño.

4.2.4. Los efectos y consecuencias de la declaración de simulación

En el apartado segundo del artículo 16 LGT se establece que la existencia de simulación producirá exclusivamente efectos en el ámbito tributario, puesto que, aunque resulte obvio, la declaración por parte de la Administración tributaria de la existencia de un negocio o acto simulado no conlleva la nulidad en el ámbito civil o mercantil; debiendo plantearse la cuestión de nulidad ante el juez competente y que este determine si concurren las circunstancias para poder declararlo nulo.

Una vez delimitado el campo en el que surten efectos, esto es, en el ámbito tributario, el efecto que provoca la existencia de simulación es que “el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes”, tal y como se establece en el primer apartado del artículo 16 LGT.

Por ello, la consecuencia de la declaración de la simulación por la Administración tributaria será el desconocimiento del negocio o acto constitutivo de simulación y la exigencia de las obligaciones tributarias correspondientes. En el caso de la simulación relativa, se aplicarán las obligaciones tributarias que corresponden al negocio o acto disimulado; mientras que, en el caso de la simulación absoluta, se aplicarán las que correspondan a la situación que se ha pretendido ocultar²³².

Ahora bien, una interpretación literal del mismo restringiría el ámbito de aplicación del artículo a los supuestos de simulación relativa, en los que se simula un negocio, no querido por las partes, que disimula a su vez otro, que es el efectivamente realizado y

²³² RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, op. cit., pp. 156-157.

oculto a terceros, siendo este último el que debiera gravarse. Empero, no parece ser esta la voluntad de la ley, dado que, en reiteradas sentencias, una vez declarada la simulación, la consecuencia jurídica no es el gravamen de un “hecho imponible disimulado”, sino que se regulariza la situación tributaria del sujeto pasivo, la cual puede afectar a otros elementos de la obligación tributaria tales como la base o incluso otras obligaciones accesorias. Por otro lado, ante un supuesto de simulación absoluta, se tratará de regularizar la situación tributaria del sujeto como consecuencia de la consideración del acto declarado simulado como nulo a efectos tributarios, debiendo liquidarse la deuda en función de los hechos realmente acaecidos, lo que puede conllevar a que dejen de aplicarse determinados beneficios fiscales, etc.²³³.

La simulación se caracteriza por la existencia de una divergencia, querida y deliberadamente buscada por las partes, entre su verdadera voluntad y su manifestación externa, con la finalidad de crear una apariencia jurídica que oculte dicha voluntad. Normalmente la aplicación del artículo 16 LGT irá acompañada de la incoación de un procedimiento para sancionar las infracciones tributarias en que eventualmente se hayan incurrido. Ello tiene su justificación en que la ocultación, imprescindible para la existencia de simulación, determinará en la mayoría de los casos la aplicación de tipos infractores tipificados en la LGT. En este sentido, el artículo 184.2 LGT hace mención expresa a la ocultación²³⁴.

Por su parte, ZORNOZA PÉREZ señala que “las infracciones que se aprecien con motivo de la regularización de las situaciones tributarias, como consecuencia de la existencia de simulación, serán siempre objeto de sanción agravada, debido al juego de las mencionadas circunstancias de graduación que, no obstante, como debería ser obvio, no pueden operar de modo automático, sino que requerirán la aportación de la prueba correspondiente en el seno del procedimiento sancionador tributario”²³⁵.

Por último, resulta oportuno señalar que la declaración de la simulación lleva aparejada la concurrencia de una o dos consecuencias. La primera de ellas es la exigencia de intereses de demora, consecuencia que resulta lógica y no ha de presentar problema

²³³ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente”, *op. cit.*, apartado V.

²³⁴ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, p. 575.

²³⁵ *Ibidem*, p. 576.

alguno. La segunda de las consecuencias es la posibilidad de que concurra una sanción, por lo que habrá de acudir a los tipos infractores fijados en los arts. 191 y ss.; esta cuestión la analizaremos en el apartado 4.2.6.

4.2.5. La prueba en la simulación

Probar la existencia de la simulación es una ardua tarea, por ello la jurisprudencia civil pone de manifiesto que, a estos efectos, es necesario acudir a la prueba indiciaria. Así lo declara el Tribunal Supremo en la sentencia de 24 de noviembre de 1998 (rec. n.º 1734/1994), en cuyo F.J. 4º trae a colación que

“es reiterada doctrina de esta Sala (Sentencias de 2 y 5 de Noviembre de 1988, 23 de Septiembre de 1989, 17 de Junio de 1991, 15 de Noviembre de 1993, por citar algunas) la de que, al ser grandes las dificultades que encierra la prueba directa y plena de la simulación de los contratos, por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer los vestigios de la simulación y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad, se hace preciso acudir a la prueba indirecta de las presunciones, que autoriza el artículo 1253 del Código Civil”²³⁶.

La jurisprudencia civil tiene establecido que la simulación constituye una cuestión de hecho que está sometida a la libre apreciación del juzgador, cuya acreditación no resulta sencilla. De acuerdo con ello, en el ámbito tributario, atendiendo al tenor literal del artículo 16 LGT, la Administración tributaria ostenta la facultad de declarar por sí misma, sin necesidad de acudir a los tribunales, la existencia de simulación. En esta declaración, la Administración tributaria no ha de aplicar ningún procedimiento especial; pero es necesario que se lleve a cabo en un procedimiento inspector y no en otro procedimiento.

En la simulación existe una divergencia querida y deliberadamente provocada por las partes entre la que es su verdadera voluntad y su manifestación externa, con la finalidad de crear una apariencia jurídica que oculte a terceros dicha voluntad. Así pues,

²³⁶ STS de 24 de noviembre de 1998 (rec. n.º 1734/1994), ECLI:ES:TS:1998:6994. El artículo 1253 del Código Civil al que hace referencia fue derogado por la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. Véase a este respecto los arts. 385 y 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

la prueba adquiere una relevancia indudable en la figura de la simulación, máxime teniendo en cuenta que la Administración tiene la facultad de declarar por sí misma su existencia, sin necesidad de ejercitar la correspondiente acción ante los tribunales²³⁷.

Así las cosas, atendiendo a la regla general sobre la carga de la prueba, en aplicación del artículo 105.1 LGT, incumbirá a la Administración tributaria la prueba de que los hechos declarados por el contribuyente constituyen una simple apariencia, una simulación, que no debe impedir el gravamen de la realidad oculta. Esta prueba podrá fundamentarse en una serie de indicios o presunciones, siempre y cuando exista entre los hechos demostrados y los que se trate de evitar un nexo preciso y directo según las reglas de criterio humano, tal y como se establece en el artículo 108.2 LGT²³⁸.

El tenor literal del artículo 108.2 LGT es el siguiente: “Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”²³⁹.

Ahora bien, es frecuente que cuando la existencia de simulación se discute en el marco de planificaciones fiscales, basta con que el tribunal alcance un grado de convicción razonable sobre la ausencia de efectos económicos reales del negocio para que pueda entenderse que existe un principio de prueba suficiente de simulación²⁴⁰. Dicho en otras palabras, a través de la utilización de indicios genéricos por parte de la Administración tributaria, se provoca una inversión en la carga de la prueba y recae sobre el contribuyente la necesidad de probar que el negocio que se cuestiona como simulado es real y no existe una ocultación total o parcial hacia terceros.

²³⁷ RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 344, 2011, p. 19.

²³⁸ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, pp. 574-575.

²³⁹ Respecto de las reglas del criterio humano, la STS de 20 de julio de 1998 (rec. n.º 4515/1992), ECLI:ES:TS:1998:4863, expone en su F. D. 2º que: “las reglas del criterio humano no son otras que las de la lógica o recta razón, y, en ese sentido, el enlace entre el hecho acreditado y el que se trate de demostrar no ha de consistir en otra cosa que la conexión o congruencia entre ambos, de suerte que el conocimiento de uno lleve al intérprete, como consecuencia obligada de aquella lógica o recta razón, al conocimiento del otro”. Este criterio ha sido reiterado en la STS de 3 de diciembre de 2012 (rec. n.º 524/2009), ECLI:ES:TS:2012:7916, F.D 3º.

²⁴⁰ RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *op. cit.*, p. 20.

En ese orden de cosas, como consecuencia de la inversión en la carga de la prueba se obstaculizan las vías de acceso de las resoluciones judiciales de instancia al Tribunal Supremo. Resulta sorprendente la posición en la que se encuentra este tribunal, el cual está imposibilitado para intervenir. Tal y como pone de manifiesto RAMÍREZ GÓMEZ, la existencia o no de simulación es considerada una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación de los tribunales de instancia, lo que limita enormemente la posibilidad de unificar vía casación dicha situación²⁴¹. Únicamente se puede revisar la prueba en casación cuando la parte alegue y demuestre que el tribunal de instancia cometió una infracción de las normas sobre pruebas tasadas o llevó a cabo una valoración irracional o arbitraria de la prueba. En consecuencia, salvo esos casos, la apreciación de simulación no puede ser alterada en casación²⁴².

Sin perjuicio de lo anterior, lo que plantea mayores dudas es la necesidad de audiencia del interesado previa al acto de liquidación. El artículo 16 LGT nada señala al respecto. Sin embargo, el artículo 34.1 m) del mismo texto legal establece el derecho que tiene el obligado tributario a “ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley”. Además, téngase en cuenta que, al amparo del artículo 99.8 LGT, solo “se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta”. Todo ello nos debería llevar a la conclusión de que la audiencia, dada su condición de mecanismo contradictorio, debe coadyuvar a mejorar el esclarecimiento propio de todo procedimiento que no puede ser sustituido por la motivación administrativa²⁴³.

²⁴¹ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente”, *op. cit.*, apartado VI.

²⁴² Pueden verse las siguientes sentencias en cuanto a la no revisabilidad de la valoración de la prueba: STS de 22 de marzo de 2012 (rec. n.º 3786/2008), ECLI:ES:TS:2012:2271; STS de 26 de abril de 2012 (rec. n.º 252/2008), ECLI:ES:TS:2012:2938; STS de 24 de octubre de 2013 (rec. n.º 1650/2011), ECLI:ES:TS:2013:5140; STS de 4 de marzo de 2015 (rec. n.º 4061/2012), ECLI:ES:TS:2015:1179; STS de 24 de febrero de 2016 (rec. n.º 3976/2014), ECLI:ES:TS:2016:683. Para un análisis riguroso de estas sentencias, véase GARCÍA BERRO, F.: *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, *op. cit.*, pp. 155-160.

²⁴³ CALVO VÉRGEZ, J.: *La Cláusula Antiabuso tras la Reforma Tributaria*, *op. cit.*, p. 166.

4.2.6. La sancionabilidad de la simulación

En el ordenamiento civil la calificación de un negocio como simulado o en fraude no tiene consecuencias especialmente relevantes, puesto que los efectos de la declaración de uno y otro son muy parecidos, sin embargo, en el ordenamiento tributario o en el penal sí que resulta primordial el delimitar las fronteras entre ambas figuras, pues las consecuencias sancionadoras son distintas en cada una de ellas²⁴⁴.

Tras la entrada en vigor de la vigente LGT, en su redacción inicial, el artículo 15 establecía que, en caso de conflicto en la aplicación de la norma, se liquidarán los intereses de demora, sin que procediese a la imposición de sanciones; empero, el artículo 16.3 recogía que, en los supuestos en los que exista simulación, se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente. Tras la reforma de la LGT mediante la Ley 34/2015, se suprimió del artículo 15 “sin que proceda la imposición de sanciones”, por lo que cabe la posibilidad de que un supuesto calificado en fraude de ley o en conflicto en la aplicación de la norma sea sancionado. Asimismo, la referida reforma no tuvo modificación alguna en el artículo 16 en lo que a la simulación se refiere.

Dicho esto, la cuestión a plantear sería si la calificación de un negocio como simulado debe llevar aparejado *per se* una sanción. El tenor literal del artículo 16 LGT establece “en su caso, la sanción pertinente”. La utilización de dicha terminología y no de otra como “en todo caso”, nos debería llevar a que la respuesta a dicha cuestión debe ser negativa. No obstante, la línea jurisprudencial mayoritaria considera que es sancionable toda conducta calificaba como simulación, entre estas sentencias podemos hacer referencia a las siguientes: STS de 12 de noviembre de 2014 (rec. n.º 1881/2012) y STS de 7 de julio de 2011 (rec. n.º 260/2008). Sin embargo, esa línea jurisprudencial no es unánime, puesto que en determinados casos el Tribunal Supremo ha anulado sentencias por insuficiente motivación de la culpabilidad, entre otras, STS de 14 de abril de 2016 (rec. n.º 3153/2014) y STS de 4 de noviembre de 2015 (rec. n.º 100/2014).

En ese orden de cosas, es la falta de claridad en los requisitos exigibles para calificar el negocio como simulado, especialmente en la exigencia de ocultación o engaño, lo que provoca tal grado de inseguridad en un ámbito tan relevante. Solo si se acepta la

²⁴⁴ RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente”, *op. cit.*, apartado VIII.

conurrencia de estos se puede afirmar que la conducta será sancionable, sin embargo, si tal y como sucede en la práctica, se declaran simuladas operaciones donde lo único que parece ocultarse es la presunta finalidad que se persigue con las mismas, en tales supuestos la simulación no es en sí misma constitutiva de una infracción sancionable. Lo será cuando los hechos realizan un tipo infractor²⁴⁵. Así pues, señalan algunos autores como RUÍZ TOLEDANO que

“debe rechazarse la automática identificación entre simulación y sanción que parecen efectuar algunos autores, ya que el ánimo de engaño de la simulación no es equivalente a la intención dolosa o culposa de cometer una infracción. Además, los principios aplicables al ámbito sancionador son distintos,(...) (aunque) esto no impide que en el ámbito tributario la simulación y la sanción puedan ir juntas en la práctica totalidad de los casos, aunque deba examinarse la cuestión caso por caso y sin establecer una regla general de identificación entre ambas”²⁴⁶.

Por todo lo anterior, cabe concluir que, atendiendo a la dicción literal del precepto, parece ser que la voluntad del legislador es que la aplicación de la sanción no se produzca de forma automática, de ahí la utilización “en su caso” y no “en todo caso”²⁴⁷. Habrá de hacerse un análisis caso por caso y valorar las circunstancias que concurren, no obstante, entendemos que si queda probado la concurrencia de una ocultación o engaño debería llevar aparejada la pertinente sanción.

La simulación es una cuestión de hecho, por lo que no cabe afirmar que un determinado tipo de negocio es en sí mismo simulado, de modo que no puede calificarse sin más indagaciones como tal²⁴⁸. Además, la simulación es incompatible con la existencia de discrepancias interpretativas razonables eximentes de culpa, de acuerdo con

²⁴⁵ *Ibidem*, apartado VIII.

²⁴⁶ RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 157.

²⁴⁷ Si la LGT utilizase el término “en todo caso” estaríamos ante una norma inconstitucional, así lo establece la STS de 4 de febrero de 2021 (rec. n.º 6456/2019) F.D. 4º. A tal efecto, señala PALAO TABOADA que en los casos en los que concurra la simulación no deben llevar aparejada la aplicación automática de la sanción. Véase, PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Navarra, Civitas, 2021, 2º edición, p. 287. En un sentido similar GARCÍA BERRO entiende que no cabe sostener un automatismo entre simulación y sanciones, pues no existe una asociación inexorable entre estas dos. La imposición de sanciones debe ir acompañada de una correcta motivación de la culpabilidad. Véase, GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *op. cit.*, pp. 68-69.

²⁴⁸ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, p. 570.

el artículo 179.2 d) LGT²⁴⁹. Asimismo, la simulación también es incompatible con el error invencible de prohibición que pueda justificar la exclusión de sanción²⁵⁰.

4.3. Fraude de ley

Con todo, el principal problema que existe en nuestras normas generales antielusión es la diferenciación entre simulación y fraude (ahora conflicto en la aplicación de la norma). Desde el punto de vista teórico parece que la diferencia radica en el engaño o en la ocultación, esto es, las maniobras tendentes a eludir la norma se presentarían en el fraude o conflicto en la aplicación de la norma de manera abierta, mientras que en la simulación –bien sea relativa o absoluta– lo esencial es la ocultación. Sin embargo, en el plano práctico, la distinción parece casi imposible en muchos casos²⁵¹. A tal efecto, RUIZ ALMENDRAL señala que ello es así porque se produce un engaño en ambos casos, solo que en el fraude o conflicto en la aplicación de la norma es mucho más sutil, pues este estaría en la razón o los motivos por los que se adopta una determinada forma, no habría un engaño directo sino una falta de claridad en la forma utilizada. Sin embargo, en la simulación, el engaño estaría en la burda ocultación de un negocio por otro²⁵².

Hechas las anteriores consideraciones, para abordar el análisis de esta figura, en primer lugar, resulta necesario hacer referencia y analizar sucintamente los conceptos de fraude de ley en el ordenamiento civil y en el ordenamiento tributario, para ver si el concepto utilizado en el derecho civil puede o no aplicarse en materia tributaria.

²⁴⁹ Así lo pone de manifiesto el TS en su sentencia de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1429/2018), *cit.*, F.D. 4º apartado 3. En idéntico sentido se pronuncia en sentencias posteriores, STS de 21 de septiembre de 2020 (rec. n.º 3130/2017) ECLI:ES:TS:2020:3321; STS de 15 de octubre de 2020 (rec. n.º 4328/2018), ECLI:ES:TS:2020:3309; y STS de 4 de febrero de 2021 (rec. n.º 6456/2019), ECLI:ES:TS:2021:448.

²⁵⁰ En la STS de 9 de junio de 2022 (rec. n.º 5747/2020), ECLI:ES:TS:2022:2270, F.D. 3º, se establece que cuando la “simulación se oriente a la defraudación o evasión fiscal mediante un abuso de las formas jurídicas lícitas y admisibles- es siempre dolosa si se la examina desde el punto de vista sancionador. No cabe, pues, la comisión culposa ni la fortuita o la basada en el error invencible de prohibición -si se mantiene a fortiori la simulación como fundamento de la aparición de la deuda dejada de ingresar-”. Asimismo, para un análisis de los recientes pronunciamientos del TS y AN sobre este tema, véase, DELGADO PACHECO, A.: “La aplicación jurisprudencial de los nuevos conceptos en materia de abuso: perspectiva española”, *op. cit.*, pp. 372-378.

²⁵¹ En este sentido, autores como GARCÍA PRATS ponen de manifiesto que “debo admitir, sin embargo, que no tengo una comprensión clara de las diferencias de conceptos y de cómo se pueden distinguir los casos de simulación y de fraude de ley”. Véase, GARCÍA PRATS, F.A.: “The abuse of tax law: prospects and analysis”, *op. cit.*, p. 68.

²⁵² RUIZ ALMENDRAL, V.: *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen...*, *op. cit.*, pp. 114-115.

4.3.1. El fraude de ley civil

La dogmática tradicional del fraude de ley se basa en la existencia de una doble ley, la ley de cobertura y la ley defraudada, cuyo impulsor fue el profesor DE CASTRO.

En la doctrina civil del fraude de ley se han diferenciado dos grandes grupos de teorías, por un lado, las que sitúan el origen de la ilicitud del fraude de ley en la intención de eludir la aplicación de la norma imperativa (teoría subjetiva); y, por otro lado, las que lo sitúan en el resultado contrario a la ley que se origina con la conducta (teoría objetiva).

La teoría subjetiva plantea una serie de problemas y dificultades probatorias en cuanto a la intención de eludir la norma imperativa. La mera intención de defraudar la ley no puede tener relevancia sobre los límites de su aplicación y, por ello, o existe una contrariedad objetiva a la norma eludida, o esa contrariedad objetiva no existe, en cuyo caso no se entiende cómo la mera intención de defraudar la ley puede convertir un acto ilícito²⁵³.

Es por ello que la institución evoluciona entonces hacia la teoría objetiva, dejando, al menos en un segundo plano, el sesgo subjetivo. Así pues, la doctrina científica predominante entiende que basta solo con verificar el resultado antijurídico para que exista fraude a la ley²⁵⁴.

En el ordenamiento privado, el fraude a la ley aparece definido en el artículo 6.4 CC, a cuyo tenor “los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir”. Además, también se hace mención al fraude de ley en su artículo 12.4º CC, en el que se establece que “se considerará como fraude de ley la utilización de una norma de conflicto con el fin de eludir la ley imperativa española”.

²⁵³ MARÍN BENÍTEZ, G.: *Vías menos gravadas y arbitraje fiscal. Análisis de su licitud en el ordenamiento tributario español*, Tesis Doctoral, 2012, p. 260.

²⁵⁴ DIEZ PICAZO, L.; GUILLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistema de Derecho Civil, Tomo I. Introducción. Derecho de la persona. Autonomía privada. Persona jurídica*, Madrid, Tecnos, 2001, p. 234; SOLS LUCIA, A.: *El fraude a la ley: estudio analítico del art. 6.4.º del Código civil en la doctrina y jurisprudencia*, Barcelona, Bosch, 1989, p. 152. En este sentido ya se pronunció el Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de junio de 1959: “no es necesario que la persona que realice el acto o actos en fraude tenga intención o conciencia de burlar la ley ni consiguientemente la prueba de la misma, porque el fin único de la doctrina del fraude es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa”.

No obstante lo anterior, se trató de dotar a esta categoría de fraude de una validez general como principio rector de la aplicación del derecho, de ahí su inclusión en el Título Preliminar del CC. El fraude de ley reconocido en el artículo 6.4 CC está integrado por tres notas distintivas²⁵⁵:

La primera de ellas es la búsqueda de un resultado prohibido o contrario al ordenamiento jurídico y, además, ese resultado prohibido se busque eludiendo una norma que establezca una prohibición o mandato. Así pues, el fraude de ley incluirá siempre una norma defraudada, que será una norma imperativa²⁵⁶. Para que podamos hablar de fraude de ley, debemos de encontrarnos ante un resultado contrario al ordenamiento jurídico o prohibido por este. En este sentido, el fraude al que hace referencia el artículo 6.4 CC es en relación con las disposiciones que prohíben resultados, que es lo que ocurrirá normalmente en el ámbito del derecho privado.

En segundo lugar, la existencia de una norma de cobertura. En el fraude de ley, el resultado prohibido no se consigue mediante la violación directa de la norma, esto es, incumpliendo el mandato por esta establecido. Sino más bien, se produce una violación indirecta de la norma, mediante la búsqueda de un resultado contrario a una ley equivalente al que se consigue con su incumplimiento. Lo característico es la utilización de un comportamiento distinto al previsto en la norma imperativa, pero que consigue el mismo objetivo prohibido. Esto es, buscar el amparo de otra norma para obtener un resultado similar. En resumidas cuentas, la cobertura aparente a través de la realización de una conducta distinta a la prevista en la norma imperativa para obtener un resultado similar al prohibido por esta, pero eludiendo su aplicación, constituye la esencia del fraude de ley. El Código Civil trata de solucionarlo no impidiendo la debida aplicación de la norma que se ha tratado de eludir (artículo 6.4 CC).

Lo anteriormente mencionado, nos lleva a la tercera nota distintiva, como es desconocer ese acto realizado en fraude de ley y aplicar la disposición violada como consecuencia de su incumplimiento. Por ello, el artículo 6.4 CC establece la posibilidad

²⁵⁵ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pp. 42 y ss.

²⁵⁶ No obstante, no toda la doctrina está de acuerdo en que en la figura del fraude tenga que concurrir necesariamente una “ley defraudada”, sino que basta la utilización fraudulenta de la norma de cobertura. En este sentido, véase RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, op. cit., p. 188.

de la debida aplicación de la norma pretendidamente defraudada²⁵⁷. A lo que se enfrenta el precepto es a un conflicto de normas entre una norma dispositiva (la de cobertura) y una norma imperativa (la defraudada) que se resuelve reestableciendo la observancia de esta y, por tanto, tratando al acto fraudulento, en los términos que el particular lo ha planteado, como un acto inexistente²⁵⁸.

4.3.2. El fraude de ley tributario LGT 1963

El fraude de ley tributario tiene, sin ningún tipo de duda, un notable interés para el jurista, como demuestran los estudios sobre el tema y la pervivencia en el tiempo del propio instituto, a pesar del menosprecio evidente de la praxis administrativa²⁵⁹.

La primera configuración moderna en nuestro país del fraude de ley tributario se debe a LARRAZ, quien, en el año 1952, partía de una interpretación de la ley tributaria basada en su espíritu y finalidad y no en la mera literalidad, de forma que si la redacción no ofrecía dudas razonables y el contribuyente se acogía a la misma de buena fe, no tenía sentido que se produjera una posterior corrección crítica de la misma en beneficio de la Hacienda Pública. Por el contrario, cuando el contribuyente utilizaba de forma maliciosa el tenor literal de la norma para vulnerar su espíritu, se producía un fraude de ley y la Hacienda Pública debía realizar dicha corrección crítica mediante una interpretación extensiva de la norma²⁶⁰.

Además, LARRAZ destacaba tres aspectos de gran interés en relación con el fraude de ley. El primero de ellos era que la técnica de reacción del derecho tributario ante el fraude de ley era distinta a la existente en el derecho civil, pues en el derecho tributario se aplicaba el gravamen eludido y en el derecho civil se producía la nulidad (esta conclusión era previa a la reforma del Título Preliminar del Código Civil). El segundo era que el fraude de ley se diferencia de la economía de opción en que en esta no se atenta

²⁵⁷ El tenor literal establece que los actos realizados en fraude de ley “no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”, por lo que la opinión de los autores resulta prácticamente unánime en que el efecto es la aplicación de la norma defraudada y no la nulidad del acto, como ocurría antes de la reforma del Título Preliminar del Código Civil. Véase en este sentido, RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, op. cit., p. 189.

²⁵⁸ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 49.

²⁵⁹ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, op. cit., p. 14.

²⁶⁰ RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, op. cit., p. 190.

al espíritu de la ley y no debe corregirse por la Hacienda Pública. El último de ellos era que no se produce simulación en el fraude de ley o en la economía de opción, pues en ambos casos hay una correspondencia entre lo formalizado y la realidad²⁶¹.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe decir que la doctrina mayoritaria en nuestro país considera el fraude a la ley tributaria como una especialidad del fraude de ley del ámbito civil²⁶². Asimismo, la Audiencia Nacional ha reconocido expresamente que una de las características esenciales del instituto el fraude de ley tributario es que supone una modalidad del fraude de ley civil²⁶³.

Así pues, está bastante generalizada la idea de que el instituto configurado en el artículo 24 LGT 1963 era la misma figura que la contenida en el artículo 6.4 CC²⁶⁴, sin tener en cuenta el dato de que durante un tiempo relativamente amplio el art 24 LGT 1963 tuvo vida jurídica propia sin el referente del precepto civil, puesto que, este último se promulgó con la entrada en vigor del Decreto 1836/1974, de 31 de mayo²⁶⁵.

El fraude de ley tributario y su relación con otros mecanismos antielusivos, constituye una de las cuestiones más polémicas sobre la aplicación de las normas fiscales. El fraude de ley tributario se reguló por primera vez en el artículo 24.2 de la LGT 1963, cuya dicción era la siguiente:

²⁶¹ *Ibidem*, p. 190.

²⁶² Entre otros, PALAO TABOADA, LOZANO SERRANO, MARTÍN QUERALT, SOLER ROCH, ROSEMBUJ, RUÍZ TOLEDANO o CALVO ORTEGA. Véase, ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas...* *op. cit.*, pp. 129 y 140. En el mismo sentido, SOLER ROCH, M.T.: “El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia europea y española”, *Estudios de derecho judicial*, n.º 156, 2009, p. 393; RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 262.

²⁶³ Sentencia AN de 16 de febrero de 2012 (rec. n.º 175/2009), ECLI:ES:AN:2012:600, F.J. 7º.

²⁶⁴ Ahora bien, para otra parte de la doctrina, entre ella PONT CLEMENTE y FALCON Y TELLA, consideran que no cabe asimilar el fraude a la ley civil y el fraude a la ley tributaria. Véase en este sentido PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, *op. cit.*, p. 171.

²⁶⁵ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 73. En el mismo sentido, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA afirma que “la Ley General Tributaria –es de 28.12.1963– se anticipó al propio Código civil en la recepción y regulación del fraude de ley por su artículo 24.2”, véase ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Sobre la línea divisoria de la “economía de opción” y el “fraude a la Ley” en el ámbito tributario”, *Biblioteca Instituto de Estudios Fiscales*, septiembre 1990, registro n. 83079, p. 6. Por ello, señala ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA que “no debe, pues, aplicarse la doctrina del “fraude a la ley civil” cuando se trate de la materia tributaria”, *Ibidem*, p. 2. Por su parte, CARRASQUER CLARÍ señala que “no tiene sentido discutir si el fraude de ley civil es igual o distinto que el fiscal. Evidentemente la finalidad de la norma tributaria no es equiparable a la de la civil y, por tanto, los procedimientos para eludir la aplicación de estas normas y sus efectos no son comparables en muchos casos”. Véase, CARRASQUER CLARÍ, M.: “El “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria”, *op. cit.*, p. 101. En idéntico sentido se pronuncia también VILLAR EZCURRA “se considera que el fraude a la ley tributaria es una figura distinta al fraude de ley tal como se regula en el Código Civil”, VILLAR EZCURRA, M.: “Elusión fiscal: la experiencia de España”, *op. cit.*, p. 62.

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

Resulta destacable y criticable que el primer precepto en el que se reguló el fraude de ley no contuviese una definición de este y tampoco se hiciese referencia a cuáles serían las consecuencias que derivarían de su aplicación. Asimismo, se preveía expresamente que sería la Administración tributaria la que tendría que aportar la prueba correspondiente para su concurrencia, debiendo dar audiencia al interesado. Todo ello tenía que seguirse mediante un expediente especial.

Por ello, la redacción fue rechazada por la mayoría de los autores, entre otros, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, PALAO TABOADA o GONZÁLEZ GARCÍA. Una de las críticas fue que resultaba negativa la exigencia del “propósito probado de eludir el impuesto”, pues ello suponía entrar en el ámbito subjetivo de quien cometía el fraude de ley, mientras la referencia expresa a que dicho propósito fuera probado se podía entender como una especial exigencia probatoria que podría suponer un plus de dificultad para aplicar dicho artículo. Es más, a la vista de tales circunstancias, PALAO TABOADA ya se atrevía a pronosticar en el año 1966, de una forma perspicaz, que a la Administración tributaria le bastaba con acudir al artículo 25 (en el que se regulaba la calificación) para evitar el procedimiento especial que el artículo 24 exigía, lo que supondría la inoperancia de la figura del fraude de ley²⁶⁶.

Posteriormente, el precepto fue modificado por la Ley 25/1995, de 20 de julio, siendo el tenor literal del mismo el que sigue:

“Uno. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado

²⁶⁶ PALAO TABOADA, C.: “El fraude a la ley en derecho tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63, 1966, pp. 692-693. En este sentido, resulta interesante la secuencia temporal por períodos que realiza RUÍZ TOLEDANO sobre la falta de aplicación práctica del fraude de ley. Véase, RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, op. cit., pp. 192-199.

del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

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

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

Para algunos autores, la cláusula antielusiva del artículo 24 LGT 1963 fue un fracaso que no se consiguió superar mediante la reforma de 1995²⁶⁷. La interpretación del artículo 24 LGT de 1963 estuvo rodeada de controversias.

Por un lado, resultó ser especialmente controvertida la exigencia de mantener que tuviese que concurrir un expediente especial para la declaración del fraude de ley, debiendo darse audiencia al interesado (artículo 24.1 LGT 1963). Esto fue así porque la propia Administración tributaria derogó en 1993, a través del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, el antiguo Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, por el cual se desarrollaba reglamentariamente el artículo 24 de la LGT. No obstante, a pesar de que la finalidad de dicha derogación era que desapareciese el procedimiento especial para la declaración del fraude de ley, con la reforma de 1995 se recogió nuevamente y de forma expresa la exigencia de ese procedimiento especial. Dicha exigencia legal expresa y la ausencia de desarrollo reglamentario, derivaron en la necesidad de completar esa regulación a través de la entonces vigente Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Posteriormente, el Tribunal Supremo se pronunció admitiendo que la ausencia de una regulación expresa para la aplicación del procedimiento especial de declaración de fraude de ley no impedía la aplicación de dicha figura²⁶⁸.

²⁶⁷ HERRERA MOLINA, P.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “El fraude a la ley tributaria en el derecho español”, *op. cit.* p. 19. En igual sentido, MARTÍNEZ LOZANO, J.M.: “El conflicto en la aplicación de la norma”, VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, IEF, Doc. n.º 12, 2011, p. 416. A su vez, véase el detallado y riguroso análisis jurisprudencial de GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, *op. cit.*, pp. 135 y ss.

²⁶⁸ DELGADO PACHECO, A.: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia...*, *op. cit.*, p. 46.

Por otro lado, el artículo 24.3 de la LGT de 1963 excluía expresamente la imposición de sanciones cuando concurría la calificación de fraude de ley. El fundamento de esa no punibilidad del fraude de ley radicaba precisamente en que el hecho imponible no se había realizado, sino que la aplicación de la norma eludida se produce por analogía. Como consecuencia, el castigo del fraude de ley equivaldría a la aplicación analógica de la norma punitiva, lo cual sería contrario al artículo 25.1 CE. Cabe matizar que hace referencia de forma específica a la expresión adverbial “a estos solos efectos”, la cual debe interpretarse de forma que el fraude de ley en cuanto tal no constituye infracción tributaria y por ello no es punible, pero pueden serlo actos realizados con ocasión de la vía elegida para eludir la ley (ej. falsedad)²⁶⁹.

Por ello, el legislador en el año 1995, con el fraude de ley, otorgó a la Administración tributaria un arma contra el fraude fiscal pero que a su vez estaba llena de limitaciones, entre estas, la necesidad de un procedimiento especial para su calificación y la imposibilidad de imponer sanciones. Una de las cosas más destacables fue que, tras las críticas recibidas antes de la reforma, no se hubiese definido el fraude de ley después de la misma.

Con todo, el fraude de ley, regulado en el artículo 24.2 de la LGT 1963, ha sido una figura que ha dado lugar a una pluralidad de pronunciamientos por parte de la doctrina española más significativa. Sin duda alguna, uno de los referentes en esta materia es PALAO TABOADA²⁷⁰, quien considera que mediante el fraude a la ley tributaria se intenta precisamente eludir la realización del presupuesto de hecho de la imposición, poniendo en práctica otros hechos que permiten la consecución de análogo resultado económico²⁷¹.

²⁶⁹ PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, op. cit., 1º ed., p. 53.

²⁷⁰ Entre otros: “El fraude a la ley en derecho tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63, 1966, pp. 677-695; “Economía y Derecho en la aplicación de leyes tributarias”, *Crónica Tributaria*, n.º 73, 1995, pp. 69-75; “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 155, 1996, pp. 3-20; “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 182, 1998, pp. 3-26; “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 98, 2001, pp. 127-139; “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 66, 2003, pp. 71-96; “Los «motivos económicos válidos» en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales”, en *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Luis Díez-Picazo*, tomo IV, Civitas, 2003, pp. 6597-6647; *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2009, 1º ed.; “El abuso del derecho en materia tributaria en Derecho Comunitario Europeo”. *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 61, 2017, pp. 13-61; “En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)”, *Nueva fiscalidad*, n.º 2, 2020, pp. 17-45; *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Navarra, Civitas, 2021, 2º ed.

²⁷¹ PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, op. cit., 1º ed., p. 22.

En este sentido, PALAO TABOADA se refiere al fraude referenciando a uno de los ejemplos más típicos:

“A y B constituyen una sociedad aportando A un bien inmueble y B una cantidad de dinero equivalente a su precio; inmediatamente se disuelve la sociedad otorgando a A el dinero y a B el bien inmueble, eludiendo así el impuesto que les tocaría pagar por la transmisión onerosa de A a B de dicho bien inmueble. La constitución de esta sociedad no tiene como finalidad típica (causa del negocio) operar transmisiones de bienes; hay una discordancia entre el fin objetivo del negocio y el perseguido por las partes. Nos encontramos, por tanto, en un negocio en fraude de ley”²⁷².

PÉREZ ROYO señala que el fraude de ley presupone la existencia de una norma, cuya aplicación se trata de eludir (norma defraudada) mediante la modulación artificiosa del comportamiento a través del abuso de las normas jurídicas, que da lugar a la aplicación de otra norma distinta que resulta ser más beneficiosa (norma de cobertura)²⁷³.

Por su parte, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ, CASADO OLLERO y ORÓN MORATAL definen el fraude de ley tributaria como el resultado contrario a una norma tributaria provocado por uno o varios actos que se han realizado bajo el amparo formal de una ley que ha sido dictada con una finalidad distinta de la perseguida por los interesados²⁷⁴.

Según FERREIRO LAPATZA la identificación del fraude a la ley se funda en la existencia de dos elementos: el abuso de formas jurídicas, esto es, la utilización de formas jurídicas para unos fines distintos de los que fueron previstas por la ley; y, en segundo lugar, el propósito de evadir total o parcialmente el tributo. Tal propósito se revela claramente si la utilización de la ley de cobertura supone una minoración de la carga tributaria respecto a la que resultaría de la ley defraudada²⁷⁵.

²⁷² FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *op. cit.*, p. 17. Citando a su vez a PALAO TABOADA, C.: “El fraude de ley en el Derecho tributario”, RDFHP, n.º 63, pp. 684 y 690.

²⁷³ PÉREZ ROYO, F.: “Analogía y fraude de la ley en la LGT: art. 24 ” *op. cit.*, p. 386.

²⁷⁴ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G.; ORÓN MORATAL, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 33ª edición, Madrid, Tecnos, 2022, p. 191.

²⁷⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pp. 142-143

ALBIÑANA señala textualmente que “en el fraude de ley no se da una conducta frontalmente contraria a la norma jurídica que se elude, pero consigue por vía indirecta un resultado prohibido o distinto del que la norma eludida ordena”²⁷⁶.

En ese orden de cosas, cabe referenciar que la figura del fraude de ley en la LGT de 1963 se encontró con tres principales inconvenientes: la definición del fraude de ley en la teoría general del negocio jurídico, la exigencia de un expediente o procedimiento especial y la ambivalencia del fraude²⁷⁷.

1). En cuanto al primero de ellos, fue notoria la dificultad que rodea la tarea de definir el fraude de ley en la teoría general del negocio jurídico. El fraude a la ley tributaria sería otra modalidad del fraude de ley más que un tratamiento del negocio fraudulento.

La idea del fraude que aquí nos interesa se conecta con la posibilidad de servirse de normas jurídicas para lograr con ellas finalidades que no son las previstas por el derecho o contrarias al ordenamiento jurídico. En cuanto al desarrollo histórico de la figura del fraude, cabría distinguir un aspecto extensional y otro intencional²⁷⁸.

- Aspecto extensional: referido a las esferas en las que se entiende que puede operar la institución, si bien su origen está en el derecho privado (en concreto en el derecho negocial), luego se ha ido extendiendo a otras ramas del derecho como el derecho procesal, derecho fiscal o el derecho internacional privado.
- Aspecto intencional: es el de caracterización de la institución. El dilema que se ha planteado históricamente es si el fraude se define objetivamente (oposición de la conducta con el contenido real de la norma defraudada) o subjetivamente (requiere también la intención del agente de evitar la aplicación de la norma defraudada). Se ha producido la objetivación del concepto de fraude de ley, es decir, se ha pasado de una concepción subjetiva a una objetiva, el elemento dominante no es ya el de engaño, sino el de daño.

El fraude suele presentarse como un supuesto de infracción indirecta de la ley, diferenciándose de otros actos ilícitos (los que ATIENZA denomina ilícitos típicos) en los que el comportamiento se opone directamente a una ley. La estructura del fraude de ley

²⁷⁶ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Derecho financiero y tributario... op. cit.*, p. 396.

²⁷⁷ SANZ GADEA, E.: “Medidas antielusión fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. n.º 8, 2009, p. 212.

²⁷⁸ ATIENZA, M.; RUIZ MANERO, J.: *Ilícitos atípicos*, Madrid, Trotta, 2000, pp. 68 a 70.

consistiría, así, en una conducta que de forma aparente sería conforme con la norma (la llamada norma de cobertura), pero que produce un resultado contrario a otra u otras normas o al ordenamiento jurídico en su conjunto (norma defraudada). La norma de cobertura es una regla regulativa que permite el uso de una norma que confiere poder. La norma defraudada, por su parte, es una norma regulativa de mandato. Así pues, en el fraude no se viola en realidad ninguna regla, ni directa ni indirectamente; lo que se viola es un principio. Dada la conexión entre ambos, la violación de principios da lugar a la modificación de la regla, para restaurar la coherencia del ordenamiento adecuando los principios y las reglas²⁷⁹.

La jurisprudencia civil maneja una noción tradicional y amplia de fraude de ley, según la cual este aparece simplemente ante cualquier acto o negocio realizado con el propósito de eludir la aplicación de una norma imperativa. No obstante, esa jurisprudencia ha sido dispar. Según la sentencia de 8 de octubre de 2003 de la Sala Primera del TS, nos ofrece una definición de fraude de ley: “(...) el fraude de ley supone un acto humano por el que se trata de obtener la tutela de una norma jurídica, que está dada para un concreto fin y que el causante del fraude pone en juego los medios suficientes para otra distinta y contrapuesta finalidad...exige una serie de actos que, pese a su apariencia de legalidad, violan el contenido ético del recepto legal en que se ampara”²⁸⁰; por lo que así entendido, el fraude de ley descansaría sobre la interpretación de la norma eludida, frente a la que se contrapone una interesada y artificiosa interpretación de la misma por parte de quien intenta burlar aquella con actos fraudulentos.

En cambio, la sentencia de 12 de diciembre de 2011 de la Sala Primera del TS, establece que

“el fraude de ley requiere como elemento esencial un acto o serie de actos que, pese a su apariencia de legalidad, violan el contenido de los preceptos en que se amparan, ya se tenga o no conciencia de burlar la Ley (...) Se caracteriza (...) por la presencia de dos normas: la conocida, denominada “de cobertura”, que es a la que se acoge quien intenta el fraude, y la que a través de ésta se pretende eludir, que es la norma

²⁷⁹ *Ibidem*, pp. 74-76.

²⁸⁰ STS de 8 de octubre de 2003 (rec. n.º 4099/1997), ECLI:ES:TS:2003:6142, F.D. 2º.

denominada “eludible o soslayable”, amén que ha de perseguir un resultado contrario a lo ordenado o prohibido imperativamente...”²⁸¹.

Así pues, esa dificultad conceptual, unida a la sustitución del fraude de ley por el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, provocará que la interpretación del fraude de ley basada en la dicotomía entre norma defraudada y norma de cobertura quede lejos y se aproxime hacia una interpretación propia de una norma antielusión basada en la sustancia y justificación económica de las operaciones²⁸².

2). En cuanto al segundo de los inconvenientes, la conveniencia de que exista un expediente especial se justifica por la excepcionalidad de la figura del fraude de ley y por la necesidad de que su aplicación sea competencia de órganos especializados. Asimismo, trata de encontrar su fundamento en el propósito de incrementar la seguridad jurídica.

No obstante, a nuestro parecer no entendemos muy bien por qué se exige la necesidad de un expediente especial para el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma y no para la simulación. El hecho de que el legislador haya puesto esas dificultades estableciendo especificidades en el procedimiento ha generado que, en mayor o menor medida, se haya reducido la efectividad de esta institución. Esto es así porque la propia Administración tributaria era reacia -ya en la LGT 1963- a aplicar el fraude de ley por la necesidad de acudir a dicho procedimiento especial y tener que llevar a cabo un procedimiento con más complejidades, por lo que se optaba por acudir a la simulación; desvirtuando así la figura del fraude de ley.

3). El último de los convenientes es la ambivalencia a la que se ha tenido que enfrentar esta figura en la práctica tributaria. Por una parte, se ha entendido como una figura frente al fraude fiscal y, por otra, se ha considerado como una especie de refugio ante supuestas economías de opción o planificaciones fiscales, actuando el fraude de ley como límite a la posible responsabilidad, ya que en la LGT 1963 no se establecían sanciones cuando resultaba de aplicación esta figura²⁸³.

²⁸¹ STS de 12 de diciembre de 2011 (rec. n.º 1827/2008), ECLI:ES:TS:2011:8682, F.D. 7º.

²⁸² DELGADO PACHECO, A.: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia...*, *op. cit.*, pp. 49-50.

²⁸³ *Ibidem*, p. 51.

4.3.3. El conflicto entre normas, relaciones entre normas y relaciones entre sistemas jurídicos

En el contexto de la interacción de normas antielusión o antiabuso en supuestos convencionales, resulta necesario determinar dentro del ámbito material, que solo existirá conflicto como tal en la medida en que un supuesto de hecho pueda ser incardinado en el presupuesto de hecho de dos normas, y sus consecuencias resulten incompatibles²⁸⁴.

Seguidamente, se debe diferenciar entre normas y principios, para poder visualizar las consecuencias de los conflictos entre unos y otros. Por un lado, las normas son construcciones lógicas que gozan de una mayor precisión en cuanto a su contenido que la que ostentan los principios, asimismo, ofrecen decisiones particulares cuando se cumple su presupuesto²⁸⁵. Por otro lado, los principios son reglas cuyo contenido es genérico o impreciso, cuya finalidad es enunciar una razón que discurre en una dirección, pero no ofrecen una decisión o solución en particular²⁸⁶.

Según la distinción hecha por DWORKIN y ALEXY, se pueden derivar tres consecuencias sobre los conflictos entre normas. La primera de ellas sería que no puede darse un conflicto absoluto entre normas y principios, por lo que, si coincidiesen en el ámbito de aplicación material, la cuestión no debe resolverse con la aplicación de uno y la inaplicación de otro, sino que el principio debería influenciar en la interpretación de la norma para que esta se aplique al caso concreto. Por otro lado, si el conflicto es entre principios, se deberían ponderar ambos y valorar cuál de ellos goza de mayor peso atendiendo a las circunstancias. Por último, en caso de conflicto entre una norma y otra por conducir a resultados incompatibles, debe resolverse en favor de aplicación de una e inaplicación de la otra²⁸⁷.

Resulta imprescindible diferenciar entre principios y normas antielusión o antiabuso, en aras de ver cómo proceder en caso de coincidencia entre dos reglas sobre el

²⁸⁴ LARENZ, K.: *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona, Ariel, 1966.

²⁸⁵ HUGHES, G.: "Rules, Policy and Decision Making", *The Yale Law Journal*, vol. 77, Issue 3, 1968, p. 419; RAZ, J.: "Legal principles and the Limits of Law", *The Yale Law Journal*, vol. 81, n.º 5, 1972, p. 838; y ALEXY, R.: *A Theory of Constitutional Rights*, New York, Oxford University Press, 2010, p. 45.

²⁸⁶ DWORKIN, R.: *Los Derechos en serio*, Barcelona, Ariel, 1984, p. 75, ALEXY, R.: *A Theory of Constitutional Rights*, op. cit., pp. 47-48; y RAZ, J.: "Legal principles and the Limits of Law", op. cit., p. 838.

²⁸⁷ ALEXY, R.: *A Theory of Constitutional Rights*, op. cit., pp. 47 y ss.; DWORKIN, R.: *Los Derechos en serio*, op. cit., pp. 74 y ss.

mismo presupuesto de hecho: en caso de conflicto entre principios habría que ponderarlos; proyección del principio para conflictos entre principios y normas; o determinación de la regla de conflicto para colisiones entre normas. Así las cosas, cabe decir que, en muchos casos, es frecuente la confusión entre normas y principios de prevención de abuso²⁸⁸.

Con lo que a esto respecta, centrándonos en el conflicto entre normas, y, más concretamente, en el conflicto entre normas antiabuso domésticas y normas antiabuso convencionales, hemos de partir de que se encuentran en planos normativos diferenciados. Ello provoca que la cuestión se complique más todavía, puesto que como las reglas se encuentran en instrumentos normativos de distinto origen, la regla de conflicto se va a ver influenciada por dos cuestiones interrelacionadas: la posición que se adopte en lo que se refiere a la interrelación del ordenamiento internacional y el ordenamiento doméstico; y la posición que ocupen las normas internacionales en relación con las normas internas²⁸⁹.

4.4. El conflicto en la aplicación de la norma

4.4.1. Antecedentes y superación del modelo establecido en el artículo 24 LGT 1963

El artículo 24 LGT 1963 fue un auténtico fracaso real, al menos si se valora en términos de eficacia del precepto. Para PALAO TABOADA “(...) el art. 24 de la LGT se ha demostrado ineficaz si esa eficacia se mide por el número de veces en que ha sido aplicado que, como es sabido, ha sido muy escasa”²⁹⁰. Señala GARCÍA NOVOA que “el art. 24 de la LGT era un precepto que no tenía traducción práctica y que incurría en uno de los más graves defectos de una institución jurídica como instrumento de solución de conflictos, como es el desuso (...) que no afecta a su validez ni a su eficacia, pero constituye un rasgo

²⁸⁸ HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.: “La interacción de normas anti-abuso”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (dirs.) *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2017, p. 167.

²⁸⁹ HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.: “La interacción de normas anti-abuso”, *op. cit.*, pp. 168-169.

²⁹⁰ PALAO TABOADA, C.: “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 66, 2003, p. 85.

de su escasa incidencia social”²⁹¹. En consecuencia, fueron varias las causas que propiciaron la reforma y la superación del modelo establecido en el antiguo fraude de ley regulado en el artículo 24 LGT 1963.

La primera de ellas era aclarar si el contenido del artículo 24 LGT 1963 hacía referencia a un supuesto analógico o a una interpretación extensiva. Señala PONT CLEMENTE que el artículo 24 LGT 1963 era un instrumento singular para extender el hecho imponible por analogía a un supuesto de hecho insuficientemente sometido a aquél y a través de la lógica interpretativa²⁹². En este sentido, GARCÍA NOVOA señala que parece evidente que el artículo 24 LGT 1963 incluye un ejemplo de *analogia legis*, pues la figura consiste en exigir tributos en supuestos que no están previstos por las leyes²⁹³.

En segundo lugar, este precepto hacía mención a la “finalidad” de las normas en que se ampara el sujeto pasivo, por lo que tendría que ser la finalidad de la norma civil o mercantil en la que se fundamenta el acto o negocio que da lugar al hecho equivalente y no la norma tributaria, pues la finalidad de la norma tributaria es establecer una obligación de pago del tributo²⁹⁴. Además, se hacía referencia a un elemento intencional que, como reseñaba SIMÓN ACOSTA, “un elemento intencional, de apreciación preferentemente subjetiva y que siempre está presente (con más o menos intensidad) en la relación tributaria no puede ser elevado a la categoría de piedra angular de una institución que gravísimas consecuencias puede tener para el contribuyente”²⁹⁵.

Para el artículo 24 LGT 1963 lo más trascendente era el propósito de eludir el tributo, por lo que estaba más próximo a un juicio de intenciones. La ponderación del ánimo subjetivo es más propia de un juicio de culpabilidad y resulta inadecuada en una cláusula antielusión, aun a sabiendas de las notorias dificultades que tiene definir la elusión en términos estrictamente objetivos²⁹⁶. A tal efecto, VILLAR EZCURRA aseveró en relación con el ánimo de eludir el tributo, que era preferible eliminar toda referencia

²⁹¹ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 287.

²⁹² PONT CLEMENTE, J.F.: “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, *Revista de Técnica Tributaria*, n.º 63, 2003, p. 115.

²⁹³ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 284.

²⁹⁴ *Ibidem*, p. 285.

²⁹⁵ SIMÓN ACOSTA, E.: “El abuso de la norma tributaria”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 568, 2003, p. 3.

²⁹⁶ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 286, haciendo referencia a su vez a PALAO TABOADA, C.: “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, op. cit., p. 77.

directa a ello, “tanto para evitar que se exija con excesivo rigor la prueba de este ánimo, como para evitar, en el polo opuesto, que la mera existencia de un móvil fiscal (que siempre existe, y es en principio legítimo) lleve a pensar que se trata de un fraude de ley”²⁹⁷.

En tercer lugar, otra de las causas era la necesidad de acudir a un “expediente especial”, tal y como hemos indicado anteriormente. En este sentido, y como señalaba el Informe de 2001 de la Comisión para la Reforma de la LGT²⁹⁸, “no se debe incurrir en el error de atribuir íntegramente la responsabilidad del fracaso en la aplicación del actual art. 24 de la LGT a la exigencia de que se siga un procedimiento especial”.

Dadas estas circunstancias, con vistas a la reforma e introducción de una nueva LGT, el Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT de mayo de 2001, exponía dos grandes posiciones a este respecto que tendría que valorar el legislador. La primera de ellas era suprimir su regulación y la segunda era mantenerla bajo la clásica denominación de “cláusula general”. Finalmente, entre estas dos opciones, se optó por una reforma menos radical que consistía en mantener una cláusula general para hacer frente a la elusión fiscal.

Sentado lo anterior, resulta oportuno traer a colación el Informe sobre el borrador del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria, que fue elaborado por una comisión *ad hoc*²⁹⁹ y hecho público el 23 de enero de 2003. En dicho Informe se proponía distinguir en sendos preceptos la interpretación de las normas, la analogía, el abuso en la aplicación de las normas y la simulación. El propio Informe, apostaba por regular el fraude de ley a través de una cláusula antiabuso, concretamente establecía: “Así se entiende que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los sujetos no realizan el hecho imponible del tributo o consiguen una minoración en su cuantía mediante actos o negocios inusuales y que no persiguen ningún motivo económico válido distinto del mero ahorro

²⁹⁷ VILLAR EZCURRA, M.: “Elusión fiscal: la experiencia de España”, *op. cit.*, p. 64.

²⁹⁸ AA.VV.: *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001. Esta Comisión estaba presidida por GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, siendo los demás miembros ABRIL ABADÍN, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, BOTELLA GARCÍA-LASTRA, CALVO ORTEGA, CRUZ AMORÓS, FALCÓN Y TELLA, LASARTE ÁLVAREZ, MARTÍN FERNÁNDEZ, MENDIZÁBAL ALLENDE, LUIS PÉREZ DE AYALA, DEL POZO LÓPEZ, PRATS MÁÑEZ, RUIZ TOLEDANO y SOLER ROCH.

²⁹⁹ AA.VV.: *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Ministerio de Hacienda. Esta Comisión estaba presidida por FERRERIRO LAPATZA, siendo los demás miembros SIMÓN ACOSTA, CLAVIJO HERNÁNDEZ, FALCÓN Y TELLA, MARTÍN FERNÁNDEZ, DE LA PEÑA Y VELASCO, RUBIO GUERRERO, BERNARDO GÓMEZ, MENDIZÁBAL ALLENDE, ESEVERRI MARTÍNEZ, CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO y MESTRE GARCÍA.

fiscal”³⁰⁰. El Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria varió ligeramente la redacción sugerida en el Informe para señalar en el artículo 15.1. que

“se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los obligados tributarios eluden total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente inusuales o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

En el Anteproyecto de la LGT 2003, el artículo 15 LGT llevaba por título el “abuso en la aplicación de la norma tributaria”, aunque finalmente el término “abuso” fue sustituido por el de “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria, el cual, no ha quedado exento de críticas.

4.4.2. Críticas a la cuestión terminológica

A este respecto, se afirmaba en la Exposición de Motivos de la Ley 58/2003 que “(...) se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley, que se sustituye por la nueva figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria”.

No podemos dejar de mencionar, a las voces más significativas de la doctrina que han censurado la denominación y regulación del conflicto en la aplicación de la norma. Entre estas, LAGO MONTERO entiende que “conflictos en la aplicación de la norma pueden darse, y de hecho se dan, tanto por motivo de violaciones indirectas, en fraude de ley o no, con simulaciones o sin ellas, como por motivo de violaciones directas de preceptos imperativos, o, simplemente por discrepancias en la apreciación de los hechos o del

³⁰⁰ AA.VV.: *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 15.

derecho aplicable a los mismos”³⁰¹. Por su parte, PALAO TABOADA la ha tildado como inexpressiva y técnicamente inadecuada³⁰², además, el término conflicto puede referirse a multitud de circunstancias, y muchas de ellas pueden plantearse por motivos que nada tiene que ver con la elusión tributaria³⁰³. Para HERRERO DE EGAÑA “en ningún caso puede llamarsele generosamente “conflicto” (...) Con esa denominación -descargada de cualquier nota peyorativa- la Hacienda Pública ha perdido su primera batalla: la del lenguaje”³⁰⁴.

A nuestro juicio, el conflicto es un término mucho más neutro, excesivamente amplio e impreciso. La elección de conflicto podría considerarse como censurable o, al menos discutible, configurado en nuestro ordenamiento como una cláusula general antielusiva y como un elemento superador de la pretendida rigidez del esquema de la obligación tributaria que impide vulneraciones del espíritu de la norma³⁰⁵.

La expresión “conflicto en la aplicación de la norma”, además de carecer de antecedentes doctrinales o normativos en nuestro derecho, no sirve para denominar lo que hasta ahora se ha conocido como fraude de ley, ya que un conflicto en la aplicación de la

³⁰¹ LAGO MONTERO, J.M.: “De la litigiosidad y la justicia tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 69, 2005, p. 80.

³⁰² PALAO TABOADA, C.: “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *op. cit.*, pp. 73 y 83. En igual sentido, TEJERIZO LÓPEZ se muestra crítico con la terminología utilizada, pues “introduce un grado de ambigüedad no deseable”. Véase, TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Derecho español”, en HINOJOSA TORRALVO, J.J. (dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona, Atelier, 2012, p. 113. Por su parte, FALCÓN Y TELLA afirma que se ha “preferido utilizar la incorrecta expresión de «conflicto en la aplicación de la norma» para evitar cualquier riesgo de confusión entre fraude de ley (o abuso de las posibilidades de configuración jurídica) y defraudación”. Véase, FALCÓN Y TELLA, R.: “El fraude de ley o “conflicto en la aplicación de la norma” y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”, *Quincena fiscal*, n.º 12/13, 2005, pp. 7-8.

³⁰³ PALAO TABOADA, C.: “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *op. cit.*, p. 87.

³⁰⁴ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: “La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario ¿por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude?”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 593, 2003, p. 3.

³⁰⁵ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, *op. cit.*, p. 172. En este sentido, nos parece mucho más acertada la terminología utilizada en la regulación de este precepto en las respectivas Normas Forales, donde se referencia “cláusula antielusión”. Véase, artículo 14 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa; el artículo 14 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava; y el artículo 14 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. A tal efecto, resulta de gran interés el análisis realizado por MERINO JARA. Véase, MERINO JARA, I.: “Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 284, 2022, recurso electrónico.

norma tributaria puede plantearse por motivos que nada tengan que ver con la elusión como p.ej.: legalidad, vigencia, constitucionalidad, etc.³⁰⁶.

Este aparente “conflicto” al que se refiere el artículo 15 LGT será, en todo caso, un conflicto entre dos intereses legítimos; por un lado, el del particular de ahorrar impuestos, y, por otro, el de la Administración de maximizar la recaudación tributaria. A través del artículo 15 LGT se atribuye a la Administración el poder de gravar determinadas opciones del contribuyente que repugnan al ordenamiento tributario. Por tanto, aunque el conflicto se refiera a la existencia de intereses diferentes entre el contribuyente y la Administración, la propia existencia del conflicto así entendido no define el contenido de la cláusula del artículo 15 LGT³⁰⁷. A pesar de que autores como LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO señalen que la hipótesis normativa de la cláusula antiabuso se caracterizará por la existencia de un “conflicto de calificaciones”, ello no es un elemento distintivo de la misma, por lo que el término “conflicto” carece de fuerza semántica para singularizar la categoría³⁰⁸.

Por su parte, GARCÍA NOVOA afirma que, aunque se llame “conflicto”, ante lo que nos encontramos es ante una verdadera “cláusula general antiabuso”. Por lo que, lo que singulariza a la categoría contenida en el artículo 15 LGT es que pretende enfrentarse a la elusión tributaria, dotando a la Administración de medios para hacer tributar lo que podríamos denominar “actos u operaciones atípicas”. El contribuyente busca en esas zonas no gravadas un resultado más beneficioso, pero utilizando un mecanismo abusivo. Por todo ello, lo determinante es el abuso, no el conflicto; por lo que el concepto “abuso” que incluía el Anteproyecto hubiera resultado más adecuado³⁰⁹.

Como señala CALVO ORTEGA, en los supuestos previstos en el artículo 15 LGT nos hallamos ante “una utilización de las normas y figuras jurídicas no ilegal ni simulada pero sí abusiva”³¹⁰.

³⁰⁶ PÉREZ ARRAIZ, J.: “El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Navarra, Aranzadi, 2010, Tomo I, p. 508.

³⁰⁷ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pp. 331-332.

³⁰⁸ LÓPEZ LÓPEZ, H.; BÁEZ MORENO, A.: “Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 251, 2004, p. 122.

³⁰⁹ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pp. 333-334.

³¹⁰ CALVO ORTEGA, R.: “El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 8, 2003, p. 30.

Una vez referenciadas algunas de las voces más significativas de la doctrina en relación con este artículo, podemos extraer las siguientes notas características:

- Una aparente legalidad que viene dada por la utilización de una maniobra artificiosa. En el conflicto en la aplicación de la norma, más que existir una “conducta ilícita” en sentido estricto, lo que se produce es una conducta incorrecta o no ajustada a la aplicación correcta de las normas.
- Utilización de una forma jurídica atípica, en relación con el fin económico que se persigue. El acto considerado no es el supuesto normal de la ley de cobertura, por lo que se da un resultado de un cierto matiz antijurídico.
- Inaplicación del precepto defraudado, que iría contra el espíritu, contra la unidad y contra los fines del ordenamiento jurídico.
- Los actos, operaciones o negocios tienen la finalidad de evitar o reducir la tributación, sin responder a ninguna lógica empresarial.

Recapitulando, el fraude de ley tributaria regulado en la LGT 1963 y el conflicto en la aplicación de la norma son dos instrumentos diferentes, no pudiendo aplicarse este último al instituto del fraude de ley. El fraude de ley tributario se refiere, exclusivamente, al hecho imponible, mientras que el conflicto en la aplicación de la norma alude al hecho imponible, a la base o a la deuda tributaria. De otro lado, mientras que en el fraude no se exigía que los negocios fueran impropios o artificiosos, siendo la causa para su aplicación de carácter normativo (determinar la norma aplicable), la figura del conflicto en la aplicación de la norma lo que precisa su aplicación es el negocio artificioso o impropio, de modo que se resuelve aplicando la tributación correspondiente³¹¹.

4.4.3. Análisis del artículo 15 LGT

Sobre la base de los presupuestos analizados, aunque pueda existir cierta identidad entre el fraude de ley y el conflicto en la aplicación de la norma, son normas distintas. La

³¹¹ CALVO VÉRGEZ, J.: *La Cláusula Antiabuso tras la Reforma Tributaria*, *op. cit.*, p. 154. Por su parte, CARRASQUER CLARÍ señala que “supone no sólo un cambio en la sistemática y redacción de la norma contenida en el artículo 24 sino un planteamiento distinto del problema del fraude de ley en nuestro ordenamiento tributario”. Véase, CARRASQUER CLARÍ, M.: “El “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria”, *op. cit.*, p. 99.

principal diferencia reseñable viene determinada por el hecho de que, mientras que el artículo 24 LGT 1963 regulaba el fraude en términos subjetivos (“propósito de eludir el pago del tributo”), el artículo 15 LGT define el conflicto en términos objetivos³¹².

Existe “conflicto”, tal y como establece el artículo 15.1 LGT cuando los interesados “eviten” total o parcialmente la realización del hecho imponible mediante actos que sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieren obtenido con los actos o negocios usuales o propios. Se aplicará la norma que “hubiera correspondido” a los actos o negocios “usuales o propios”. El abandono de la nomenclatura y de la técnica del fraude de ley es una constatación de la escasa utilidad y del poco aprecio que esta técnica encontró bajo la aplicación de la LGT de 1963. Así las cosas, este procedimiento de aplicación de normas en conflicto (norma antielusión) se considera por el legislador distinto de, y no fundado en, la simulación, que encuentra un tratamiento propio en el artículo 16 LGT³¹³.

Resulta curioso el haber prescindido del término “eludir” en el artículo 15 LGT, el cuál ha sido sustituido por “evitar”. A tal efecto, señala PALAO TABOADA que puede que se haya visto influenciado por la utilización del vocablo “eludir” en el artículo 305 CP, en el cual se define la defraudación tributaria³¹⁴.

Para CALVO VÉRGEZ el haber utilizado el verbo “evitar” en lugar del de “eludir”, significa una mayor separación del elemento intencional y, en consecuencia, una ampliación de este enfoque finalista³¹⁵. Ahora bien, sobre la posibilidad de que la realización del hecho imponible se evite “parcialmente”, el mencionado autor señala que “esta opción no resulta factible. Nos hallamos pues en presencia de un hecho jurídico de carácter unitario cuya reducción parcial se nos antoja imposible. Lo que se producirá será la sustitución del “hecho lógico” por la de los hechos abusivos. Distinto es, en cambio, el planteamiento que deba realizarse en relación con la base imponible donde, a diferencia

³¹² CALVO VÉRGEZ, J.: “La reforma de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria acometida por la ley 34/2015”, en MERINO JARA, I. (dir.) *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Barcelona, Huygens editorial, 2016, p. 28; CARRASQUER CLARÍ, M.: “El “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria”, *op. cit.*, p. 107.

³¹³ CARRASCO PERERA, A.: *Tratado del abuso de derecho y del fraude de ley*, Navarra, Aranzadi, 2016, pp. 300-301.

³¹⁴ PALAO TABOADA, C.: “La norma anti-elusión del Proyecto de Nueva Ley General Tributaria”, *op. cit.*, p. 7.

³¹⁵ CALVO VÉRGEZ, J.: *La Cláusula Antiabuso tras la Reforma Tributaria*, *op. cit.*, p. 230.

de lo que sucede con el hecho imponible, estimamos que resultaría posible una minoración parcial”.³¹⁶

Consideramos que la propuesta contenida en el Anteproyecto de Ley Tributaria era más apropiada, pues hacía referencia al “abuso en la aplicación de la norma tributaria”, aunque como dice PALAO TABOADA, hubiera resultado más acertado hablar de abuso de la norma³¹⁷. Lo que se pretende combatir con esta cláusula es el abuso como forma de elusión fiscal. Se pretenden evitar aquellas situaciones de búsqueda de zonas no gravadas o áreas libres de tributación, llevadas a cabo a través de unos medios o mecanismos que el ordenamiento tributario no considera tolerables y, por tanto, no los considera justificados por el derecho a la planificación fiscal lícita³¹⁸.

La primera modalidad de lo que podemos llamar presupuesto genérico de la cláusula del artículo 15 LGT es la expresión más típica de la elusión tributaria: la evitación del hecho imponible. La evitación, debe incluir un componente abusivo, porque solo de esta manera tal evitación se convierte en un mecanismo elusivo. No obstante, es criticable que se haga referencia en exclusiva a la “evitación” del hecho imponible, cuando el ahorro fiscal que está detrás de las conductas previstas en este precepto puede conseguirse eludiendo el presupuesto de otras obligaciones distintas a la obligación tributaria principal. Una interpretación finalista del artículo 15.1 LGT debería llevar a entender que el mismo se podría aplicar también cuando, por ejemplo, se evite el presupuesto de la obligación de retener; pero conviene recordar que este precepto -art. 15 LGT- está dotando a la Administración tributaria de una facultad excepcional para aplicar el tributo cuando no se ha realizado la obligación tributaria principal. Por ello, esa misma excepcionalidad debería implicar un uso también excepcional de tales facultades³¹⁹. Ahora bien, tal es la excepcionalidad en la aplicación de esta norma por parte de la Administración tributaria, que casi pasa a ser inaplicable³²⁰.

³¹⁶ CALVO VÉRGEZ, J.: “La reforma de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria acometida por la ley 34/2015”, *op. cit.*, p. 29.

³¹⁷ PALAO TABOADA, C.: “La norma anti-elusión del Proyecto de Nueva Ley General Tributaria”, *op. cit.*, p. 87.

³¹⁸ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 341.

³¹⁹ *Ibidem*, pp. 342, 345 y 346.

³²⁰ La Comisión consultiva ha publicado, a la fecha del depósito de la presente tesis doctoral, nueve informes sobre la concurrencia del “conflicto en la aplicación de la norma”. El primero de los informes se publicó en septiembre de 2018, tras casi 15 años que llevaba en vigor la LGT. Tras ello, transcurrieron unos años más de sequía, hasta que en el año 2021 se publicaron tres informes más. Asimismo, la actividad de

Las normas generales antielusión suelen recibir muchas críticas por la falta de seguridad jurídica que se deriva de las mismas. Ello se debe a la escasa precisión o a la utilización de conceptos jurídicos indeterminados. Esa falta de precisión supondría dotar a la Administración de un margen de discrecionalidad incompatible con las exigencias de tipicidad tributaria y con el derecho del contribuyente a tener cierta certeza³²¹.

A pesar de lo anterior, señala GARCÍA NOVOA en relación con los llamados conceptos jurídicos indeterminados que estos

“son, normalmente producto de la imposibilidad de precisar con mayor exactitud términos o vocablos empleados por la ley, porque las realidades a los que los mismos se refieren, al comprender una casuística inabarcable, no admiten otro tipo de determinación”. A lo que añade “(...) pero, en los conceptos jurídicos indeterminados, aun cuando exista una indeterminación del enunciado legal, existe una determinación aplicativa, que se logrará mediante un simple proceso de subsunción del concepto indeterminado en el concreto supuesto que se contempla. De ahí que la aplicación de estos conceptos indeterminados se traduzca, en última instancia, en una cuestión de interpretación, y los problemas que suscita se resuelvan, a través de la clásica fórmula de la única solución justa que la interpretación permite”³²².

La seguridad jurídica, como principio constitucional reconocido en el artículo 9.3 CE, pretende que el ordenamiento jurídico garantice su propia consistencia para que los

la Comisión experimentó un notable incremento durante el 2022, ya que se publicaron 5 informes durante ese año. Estos informes son analizados en el apartado 4.4.8. del capítulo I.

³²¹ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 347. A este respecto, señala CHICO DE LA CÁMARA que en los conflictos entre Administración y contribuyentes en relación con los conceptos jurídicos indeterminados, “se originará en no pocas ocasiones por cuanto la Administración en todos estos supuestos goza de un margen de apreciación ciertamente amplio, lo que llevará a que los Tribunales tengan que ejercer a posteriori un control jurisdiccional de carácter “negativo” en todas aquellas ocasiones que la Administración excediéndose de su facultad discrecional, la ejerza con abuso de derecho dando lugar a una desviación de poder”. Véase, CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Litigiosidad procedimental: causas y propuestas de mejora”, en EY, *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Madrid, Fundación de Impuestos y Competitividad, 2022, pp. 465-466.

En otras jurisdicciones, la seguridad jurídica también es un principio legal vinculante que limita la redacción legislativa, por lo que tratan de que sus GAARs no sean discrecionales. Un buen ejemplo de ello es Bélgica, pues en el 2012 promulgó una nueva GAAR para permitir a la administración luchar contra los abusos de manera eficaz sin socavar la seguridad jurídica ni el principio de libre elección de la opción fiscal menos gravosa. Véase, BOURGEOIS, M.; NOLLET, A.: “Chapter 5: Belgium”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, IBFD, pp. 89-98.

³²² GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, op. cit., p. 120.

destinatarios y los operadores actúen con la certeza necesaria que debe emanar del propio ordenamiento³²³. Cuando la esfera de la realidad no pueda precisarse de forma minuciosa en la ley, como es el caso de las normas generales antielusión, utilizará ciertos términos indeterminados para hacer practicables ciertas categorías tributarias³²⁴.

En este sentido resulta interesante referenciar la “paradoja” de KRUSE en relación con las normas generales que tratan de combatir la elusión fiscal. Dichas normas deben dotarse de unos presupuestos genéricos para poder asegurar su flexibilidad de aplicación y la posibilidad de ser empleadas en un número indefinido de supuestos. No obstante, esos presupuestos genéricos incurren en muchas indefiniciones que pueden atentar contra la seguridad jurídica del contribuyente³²⁵.

Por todo ello, deben ser bienvenidas todas aquellas medidas que tratan de incrementar la certeza. En ese sentido, una de las propuestas que se hizo durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley era incorporar un apartado 4 al artículo 15 LGT, en el cuál la Administración Pública tenía que hacer públicos, en la forma y periodicidad que se hubiese acordado reglamentariamente, los criterios básicos para concretar y aplicar la existencia del “conflicto en la aplicación de la norma”³²⁶. Sin embargo, por desgracia, esa propuesta no llegó a plasmarse en el texto definitivo.

A pesar de lo anterior, en el párrafo primero del artículo 15 se establecen los elementos constitutivos y característicos de la figura en cuestión. Así las cosas, para que resulte de aplicación del artículo 15 LGT requiere que concurren cumulativamente estas dos circunstancias en los actos o negocios realizados: “a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos

³²³ El Tribunal Constitucional ha puesto de manifiesto que el principio de seguridad jurídica “implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...)”. Véase, STC 46/1990, de 15 de marzo (Rec. inconstitucionalidad n.º 573/1988 y 1591/1989, acumulados) F.J. 4º.

³²⁴ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 349. Para un mayor análisis del principio de seguridad jurídica, véase GARCÍA NOVOA, C.: “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 124, 2019, pp. 53-78.

³²⁵ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 349.

³²⁶ Enmienda n.º 118 del Grupo Parlamentario Socialista.

o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”³²⁷.

4.4.3.1. *Carácter notoriamente artificioso o impropio*

En relación con este artículo, apunta PONT CLEMENTE, que la introducción del conflicto en la aplicación de la norma se hace con la incorporación de dos conceptos jurídicos indeterminados como son actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y efectos jurídicos o económicos relevantes. La indeterminación no es sinónimo de falta de contenido ni genera inseguridad jurídica por sí misma, ahora bien, es necesario que, en la aplicación del derecho, los llamados a utilizarlo entiendan cabalmente el esfuerzo que supone afirmar o negar su procedencia en un caso concreto. La función positiva que cumple la indeterminación de los conceptos jurídicos no es la de crear un vacío normativo dentro de cuyos límites cualquier decisión pueda ser considerada como válida, sino más bien lo contrario, dar a la norma la amplitud necesaria para que, siendo más adaptable a la realidad, el resultado de su aplicación pueda ajustarse con mayor exactitud a la solución concreta, al espíritu y a la finalidad perseguida por ella, como establece el artículo 3 del Código Civil. Es por ello, que la indeterminación de conceptos, por sí misma, no tiene o no debiera tener otro alcance jurídico que el de hacer posible la más correcta y exacta aplicación de la norma³²⁸.

Así las cosas, los dos conceptos jurídicos indeterminados que el Anteproyecto de LGT sugería asociar a la figura del abuso eran, por un lado, los actos o negocios notoriamente inusuales o impropios, y, por otro, el motivo económico válido³²⁹. Finalmente, el tenor literal de la LGT recogió “actos o negocios notoriamente artificiosos

³²⁷ A este respecto, MERINO JARA expone que “no será tarea fácil identificar en cada caso cuando se dan tales circunstancias, siquiera sea porque términos tales como “notoriamente artificiosos o impropios” no se definen en la ley, que tampoco precisa el significado de las expresiones actos o negocios “usuales o propios” e igualmente no concreta en qué consisten los “efectos jurídicos o económicos relevantes””. Véase, MERINO JARA, I.: “Conflicto en la aplicación de la norma”, *Nueva fiscalidad*, n.º 4, 2021, p. 15.

³²⁸ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, *op. cit.*, pp. 159 y 161.

³²⁹ El Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de LGT de 2003 denunciaba que los presupuestos específicos del conflicto estaban integrados por unos conceptos jurídicos indeterminados que otorgaban un excesivo margen de discrecionalidad a la Administración, por lo que era contrario al principio de seguridad jurídica. Véase, GARCÍA NOVOA, C.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, *op. cit.*, p. 207; PONT MESTRES, M.: “Acerca de los derechos y garantías de los contribuyentes en el Proyecto de la Ley General Tributaria”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año n.º 19/2, 2003, pp. 272-274.

o impropios” y en relación con el segundo de los elementos, hace referencia a “efectos jurídicos o económicos relevantes”, por lo que, como veníamos apuntando, parece que la propia norma se está objetivando³³⁰.

La variación y utilización del término artificioso o impropio fue recibida positivamente con carácter general, pues el carácter usual o inusual de un negocio es una cuestión, además de subjetivista, puramente coyuntural. Puede que lo que en un momento fue considerado como inusual con el paso del tiempo deje de serlo, y a la inversa, lo que era usual durante un periodo deje de serlo y pase a ser considerado inusual³³¹.

En este orden de cosas, debemos plantearnos qué se entiende por notoriamente artificioso o impropio³³². Sin duda alguna, son unos conceptos jurídicos indeterminados, aunque estos en sí mismos no atentan contra la seguridad jurídica. Es necesario que se haga una interpretación adecuada del contenido de la ley para así aplicar la zona de certeza y reducir la zona de incertidumbre que obviamente existe en todo concepto jurídico indeterminado.

Entendemos que la utilización de los vocablos impropio o artificioso por parte de legislador ha sido con la finalidad de que los mismos no tengan el mismo significado³³³. En este sentido, señalan CRUZ PADIAL y BAHÍA ALMANSA que “la partícula disyuntiva «o» nos lleva a preguntarnos si se trataría de dos conceptos estrechamente vinculados

³³⁰ En este sentido, señala GARCÍA BERRO que existe una equivalencia entre la expresión “actos notoriamente artificiosos o impropios” de la LGT y la expresión “montaje puramente artificial” utilizado por el TJUE, pues su finalidad última es luchar contra la manipulación de formas jurídicas para lograr de forma impropia una ventaja fiscal. GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *op. cit.*, p. 40.

³³¹ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 352.

³³² Señala GARCÍA NOVOA que la expresión “notoriamente” ha de referirse tanto al adjetivo “artificioso” como al término “impropio”, y en este sentido, “notoriamente” ha de valorarse como un canon de moderación o prudencia en la aplicación de este precepto. Véase, GARCÍA NOVOA, C.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, *op. cit.*, p. 210.

³³³ No obstante, hay determinados autores que no comparten ese criterio. Entre ellos, GARCÍA BERRO pone de manifiesto que la “expresión “artificiosos o impropios” aplicada a los actos o negocios (...) se utilizan aquí con un mismo significado”, véase GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *op. cit.*, p. 40, nota al pie 33; así como SANZ GÓMEZ, para quien “aunque es evidente que no son términos equivalentes, podríamos considerar que la expresión «impropios para la consecución del resultado obtenido» es una explicación de lo que deberá entenderse por artificioso”, SANZ GÓMEZ, R.: “(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 380, 2014, p. 109.

entre sí, o por el contrario, son conceptos diferentes y desvinculados (...). Entendemos que se trata de conceptos distintos, pero estrechamente vinculados”³³⁴.

Por un lado, el término artificioso se refiere más bien a algo rebuscado y falta de naturalidad o sustancia. Por otro, en cuanto al segundo de los calificativos, esto es, impropio, debe ser entendido como inadecuación entre lo que se quería hacer y lo que al final se ha hecho³³⁵; ahora bien, no podemos entenderlo hasta el punto de que quede preestablecido el cómo se tienen que hacer las cosas, pues, esto conllevaría a la formulación de modelos obligatorios de conducta y a la desaparición de la planificación fiscal a través de la economía de opción, lo cuál sería toda una aberración. Por ello, resulta necesario que esa impropiedad o inadecuación de un acto o negocio se ponga en relación con su finalidad, lo cual exige un esfuerzo probatorio³³⁶.

Por su parte, PÉREZ ARRAIZ ha manifestado que “por «artificioso», se debe entender que se trata de actos o negocios en los que la forma adquiere una importancia preponderante sobre el contenido sin que se oculte, ya que en este caso estaríamos ante la figura de la simulación. Con el término «impropio» se hace referencia a un acto o negocio que es inadecuado o menos adecuado que otros para conseguir el resultado finalmente obtenido sin que falte la causa típica del negocio, ya que estaríamos entonces también ante un supuesto de simulación”³³⁷.

A tal efecto, LÓPEZ TELLO señala que la calificación de un negocio como impropio significaría que la finalidad perseguida con el mismo puede conseguirse “con una forma alternativa que se reputa más adecuada”³³⁸, es decir, con el acto usual o propio. Para FERREIRO LAPATZA, el término impropio ha de ser considerado como “inadecuado o menos adecuado que otros actos o negocios que, en nuestra organización social se utilizan

³³⁴ CRUZ PADIAL, I.; BAHÍA ALMANSA, B.: “Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT”, *op. cit.*, p. 500.

³³⁵ Es importante señalar que el término impropio hace referencia a un acto o negocio que es inadecuado o menos adecuado que otros para conseguir el resultado finalmente obtenido sin que falte la causa típica del negocio, ya que en ese último caso estaríamos ante un supuesto de simulación. Véase, PÉREZ ARRAIZ, J.: “El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)”, *op. cit.*, p. 520.

³³⁶ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, *op. cit.*, p. 164.

³³⁷ PÉREZ ARRAIZ, J.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la nueva LGT”, *Nueva fiscalidad*, n.º 9, 2004, p. 51; FERREIRO LAPATZA, J.J.: *La nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 46.

³³⁸ LÓPEZ TELLO, J.: “La cláusula antiabuso del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*, n.º 5, 2003, p. 52.

normalmente para conseguir el resultado previsto”³³⁹. Por su parte, GARCÍA NOVOA considera que impropio equivaldría a inadecuado, aunque la versión alemana del concepto *-unangemessen-* considera lo inadecuado como lo realizado con abuso de la forma jurídica³⁴⁰.

Por otro lado, en cuanto a la referencia a negocio artificioso, cabe mencionar que la artificiosidad debe ir íntimamente unida a la condición del acto o negocio como inadecuado, en tanto tal negocio no se utiliza para conseguir los resultados que a través del mismo se persiguen³⁴¹, ni cuenta con sustantividad propia³⁴². Apostilla GARCÍA NOVOA en que “debemos insistir en que el concepto que mejor encaja con la categoría de negocio impropio y artificioso, a que hace referencia el art. 15.1. a) de la LGT de 2003, es la de “negocio inadecuado” para la obtención de ciertos resultados económicos. (...) baste simplemente señalar que hubiese sido más afortunado haber incluido en el presupuesto de la cláusula de conflicto el concepto “acto o negocio inadecuado””³⁴³.

Así las cosas, lo relevante es el medio utilizado para lograrlo, esto es, el negocio jurídico, utilizándolo en contra de su finalidad natural, vaciándolo de su causa³⁴⁴, en definitiva, utilizándolo de forma artificiosa. En este sentido, deviene necesario resaltar que el carácter artificioso no implica ningún tipo de ocultación, ya que, si esta última concurriese, resultaría aplicable el artículo 16 LGT. En la práctica, el propósito de eludir el impuesto se tiene que manifestar externamente y lo hará precisamente por medio de ese carácter artificioso del negocio utilizado. Ahora bien, que el conflicto en la aplicación de la norma consista básicamente en una cuestión de calificación no significa que la Administración pueda hacer esa calificación a su antojo; sino más bien todo lo contrario,

³³⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2003, p. 10.

³⁴⁰ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 357. A tal efecto, ENGLISH considera inadecuado al hecho económico perseguido de la configuración utilizada cuando esta parece muy complicada, sofisticada, artificiosa, irrazonable, redundante o ineficaz. Véase, ENGLISH, J.: “La cláusula antiabuso de alcance general en el ordenamiento tributario alemán”, *op. cit.*, p. 397.

³⁴¹ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “El abuso en la aplicación de la norma tributaria... *op. cit.*, p. 11.

³⁴² GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 369.

³⁴³ *Ibidem*, p. 371.

³⁴⁴ En este punto, señalan CRUZ PADIAL y BAHÍA ALMANSA que “lo relevante para determinar si existe o no un acto artificioso e impropio está pues en la causa del negocio. Se trataría, en definitiva, de determinar si el negocio elegido responde o no a la causa que le es propia. Si no obedece a esa causa, sino a otra distinta, debe ser privado, en principio, de la eficacia y protección que el Derecho tributario le confiere, independientemente de la finalidad buscada”. CRUZ PADIAL, I.; BAHÍA ALMANSA, B.: “Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT”, *op. cit.*, p. 501.

tiene que probar los hechos relevantes y, además, ha de justificar lo artificioso del negocio, explicando, por tanto, que la calificación hecha por el contribuyente no es aceptable³⁴⁵.

4.4.3.2. Ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes y distintos del ahorro fiscal

Por otro lado, en relación con el segundo requisito que debe concurrir, esto es, la ausencia de efectos jurídicos relevantes³⁴⁶ y distintos del ahorro fiscal, hemos de poner de manifiesto que el término ahorro fiscal abarcaría todas aquellas situaciones en que se consigue reducir o anular la cantidad a pagar. Aunque hubiese sido preferible la utilización del vocablo “ventaja fiscal”³⁴⁷. En este sentido cabe apostillar que, actualmente, la mayoría de las operaciones o negocios se van a sustentar también en otros motivos económicos distintos del ahorro fiscal, aunque este último pueda tener un peso relevante, de ahí la necesidad de perfilar, concretar o consensuar debidamente este ahorro fiscal.

A fin de cuentas, nos hallamos ante una cláusula antielusiva con un fondo similar al *business purpose test* pero con unos perfiles más precisos³⁴⁸. En este sentido nos planteamos la siguiente cuestión: ¿ha habido una objetivación o subjetivación de la doctrina del *business purpose* en la norma tributaria española?

La referencia del término “motivos económicos válidos” se incorporó en la normativa tributaria española a través de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, modificando el artículo 110.2 de la entonces

³⁴⁵ PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, op. cit., 1º ed., pp. 46-48.

³⁴⁶ A este respecto, señala GARCÍA NOVOA que no queda claro qué sentido tiene aquí la utilización del término “relevante” porque no se entiende respecto a qué se valora tal relevancia; la relevancia presupone un rasgo con valor diferencial, en cuanto a importancia o significación, pero en relación con algo. Véase, GARCÍA NOVOA, C.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, op. cit., p. 216. Por añadidura, CARRASQUER CLARÍ señala que la utilización del término relevante “no parece muy conveniente en una norma como la que aquí se examina, pues introduce un importante grado de discrecionalidad en la aplicación de una medida general antiabuso, comprometiendo el principio de seguridad jurídica”. Véase, CARRASQUER CLARÍ, M.: “El “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria”, op. cit., p. 105.

³⁴⁷ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 389.

³⁴⁸ LÓPEZ TELLO, J.: “La cláusula antiabuso del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria”, op. cit., p. 51.

vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades³⁴⁹, el cual dio lugar a diferentes estudios doctrinales en los que quedaba claramente diferenciada una disparidad de opiniones que conformaban dos grandes grupos principales³⁵⁰.

Como hemos señalado anteriormente, el artículo 15 LGT exige para su aplicación la concurrencia de dos circunstancias: utilización de una vía inadecuada o artificiosa y la ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes que la justifiquen, distintos del ahorro fiscal. Por ello, hay una mayor precisión, pues se hace referencia a los efectos y no a las finalidades³⁵¹. En definitiva, a los efectos del artículo 15 LGT no interesa como en el *business purpose* el fin o motivo que llevó a las partes a llevar a cabo la operación; solo interesa el resultado³⁵². Por todo ello, debemos responder a la pregunta anteriormente formulada poniendo de manifiesto que sí, efectivamente ha habido una objetivación de la doctrina del *business purpose*.

En las normas antiabuso de nuestro entorno se persiguen aquellas operaciones que son realizadas simple y llanamente para obtener una ventaja fiscal o ahorro de tributos, es decir, no hay unos efectos jurídicos relevantes que vayan más allá de ese beneficio fiscal. Empero, el posible abuso que pudiese haber se disminuye cuando en una operación deriven efectos económicos o jurídicos distintos del simple ahorro fiscal. Por ello, ese criterio utilizado se asemeja a los objetivos o fines perseguidos a través de la doctrina del *business purpose test*; que no es otra cosa que negar la eficacia jurídica tributaria a aquellos negocios que son realizados abusando las normas y sin un propósito comercial que las justifique.

No obstante, coincidimos en que existe una gran similitud entre el juicio de efectos diferenciadores del artículo 15 LGT y las doctrinas antielusión anglosajonas. Aunque esa semejanza se limita a la parte objetiva o real del doble juicio de la sustancia económica,

³⁴⁹ Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

³⁵⁰ Nos remitimos al análisis y comparativa realizada por el profesor PALAO TABOADA. Véase, PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, op. cit., 1º ed., pp. 220 – 231.

³⁵¹ En este sentido, debemos discrepar del criterio sostenido por GARCÍA BERRO, pues analiza el artículo 15.1 b) bajo el título “el llamado test del propósito comercial y su encaje con la doctrina del TJUE”. El motivo que justifica nuestra postura es que la LGT en ningún momento hace referencia a los propósitos o finalidades, sino a los efectos, por lo no consideramos adecuado ese término. Además, el mencionado autor entiende que “el requisito previsto en el art. 15.1.b) LGT no añade nada a la exigencia de artificiosidad recogida en la letra a) del mismo precepto”, véase GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, op. cit., pp. 44-45.

³⁵² CRUZ PADIAL, I.; BAHÍA ALMANSA, B.: “Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT”, op. cit., p. 503.

sin entrar en el análisis de la intención, finalidades, motivos o razones tenidas en consideración por el sujeto pasivo³⁵³.

Con ello, a nuestro modo de ver, del tenor literal del precepto, el segundo requisito que ha de concurrir es puramente objetivo al establecer “efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal”, pues no se tienen en cuenta los propósitos o motivos (elemento subjetivo)³⁵⁴. El hecho de que la normativa tributaria española haya huido del test subjetivo y fijado un test objetivo, puede aportar una mayor seguridad jurídica, en tanto en cuanto focaliza su análisis en los efectos económicos y en la realidad económica de los contribuyentes, dejando de lado el intrincado territorio de las intenciones y/o motivos que llevaron al contribuyente a realizar dicho negocio, puesto que si se hubiese tendido hacia ese test subjetivo, pudiese derivar en una mayor inseguridad jurídica³⁵⁵.

Hechas las anteriores apreciaciones y, anticipando cuestiones que se analizarán en el siguiente capítulo, si atendemos a la práctica fiscal abusiva del artículo 6 de la ATAD, esta requiere que el mecanismo falseado persiga una ventaja fiscal, esto es, que desde su diseño tenga como uno de sus propósitos principales conseguir dicha ventaja fiscal, por tanto, se enfatiza el elemento subjetivo, elemento que, en el artículo 15 LGT resulta irrelevante puesto que basta con la consecución objetiva de un ahorro fiscal combinada con la ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes. Mientras que, por un lado, la práctica fiscal abusiva del artículo 6 de la ATAD desvirtúa el objeto y la finalidad de la normativa tributaria aplicable, es decir, conlleva la finalidad de obtener una ventaja fiscal incongruente con la finalidad perseguida por las normas tributarias concernidas y, por tanto, confrontando los principios que la animan; por otro lado, el artículo 15.1 LGT objetiva esa confrontación en la evitación, ya sea total o parcial de la realización del hecho imponible o en la minoración de la base o deuda tributaria mediante dichos actos o

³⁵³ MARÍN BENÍTEZ, G.: *La relevancia jurídica de la motivación fiscal...*, *op. cit.*, pp. 118-119.

³⁵⁴ Para apreciar la existencia de artificiosidad como elemento determinante del abuso, esta debe buscarse entre la realidad jurídica y los hechos, y no entre la realidad jurídica y las intenciones perseguidas por las partes. En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de junio de 2013, caso *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs contra Paul Newey* (C-653/11), ECLI:EU:C:2013:409, párr. 43-46.

³⁵⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el sustancialismo”, *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, 2010, pp. 60-61. Asimismo, señala CARRASQUER CLARÍ que “en el «conflicto» el ahorro tributario es simplemente resultado de la conducta, sin que aparezca mención alguna a la voluntad o intención del sujeto”. Véase, CARRASQUER CLARÍ, M.L.: “El «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»”, *Tribuna fiscal*, n.º 158, 2003, p. 106.

negocios, quedando sobreentendido que todo ello implica preterir la normativa tributaria aplicable³⁵⁶.

4.4.4. El tedioso procedimiento especial

Bien es sabido que, desde los albores de la regulación del fraude de ley, ya en el artículo 24.2 de la LGT de 1963, se exigía un expediente especial para la declaración del fraude de ley³⁵⁷. Supuestamente, la conveniencia de que exista un expediente especial se justifica por la excepcionalidad de la figura y por la necesidad de que su aplicación se ocupen órganos especializados, con suficiente formación y experiencia³⁵⁸. Sin perjuicio de lo anterior, el mismo ha perdurado en el tiempo a pesar de la reforma de la LGT 1963 operada en el año 1995 y la entrada en vigor de la actual LGT y sus sucesivas reformas³⁵⁹. El procedimiento especial para la aplicación del conflicto en la aplicación de la norma viene recogido en el propio artículo 15.2 LGT, en el cual se establece que para poder declarar el conflicto en la aplicación de la norma será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva al que se refiere el artículo 159 LGT.

El artículo 159 LGT limita la aplicación del artículo 15 LGT a los órganos de inspección, sin que pueda aplicarse en los procedimientos de gestión. Asimismo, el informe de la Comisión consultiva será siempre preceptivo y necesario para que concurra el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

La Comisión -que es un elemento imprescindible en el funcionamiento real de una institución jurídica como la planteada como garantía de independencia³⁶⁰- decidirá, en

³⁵⁶ SERRANO ANTÓN, F.: *Manual de derecho financiero y tributario de la Unión Europea*, Madrid, Servicio Publicaciones Facultad Derecho Universidad Complutense de Madrid, 1ª Ed, 2019, p. 221.

³⁵⁷ Con la referencia al término “tedioso” queremos poner de manifiesto el fuerte rechazo que provoca, pues desde sus albores la Administración tributaria ha sido reacia a su aplicación y, con lo que respecta a los contribuyentes, su rechazo está fundamentado en la inseguridad jurídica y la falta de garantía de sus derechos.

³⁵⁸ VILLAR EZCURRA, M.: “Elusión fiscal: la experiencia de España”, *op. cit.*, p. 64.

³⁵⁹ Tal y como hemos expuesto *ut supra*, el expediente especial fue derogado por el Real Decreto 803/1993, aunque al poco tiempo, a través de la Ley 25/1995 de reforma parcial de la LGT 1963, se instauró de nuevo.

³⁶⁰ ROZAS VALDÉS, J.A.: “Conflicto y justicia en la aplicación del tributo”, en *El Fisco*, n.º 111, 2005, p. 17. Dicho autor insiste en preservar la independencia real de aquéllos a quienes se hubiera de encomendar la resolución de los eventuales conflictos y apunta que se le podría encargar esta labor al Consejo de Defensa del Contribuyente, al tener este una composición plural y estar dotado de independencia de criterio.

méritos del principio *audi alteram partem*, a la vista del informe del actuario y de las alegaciones del contribuyente sobre la declaración del conflicto de la norma.

La Comisión consultiva está constituida por cuatro miembros: dos representantes del órgano competente para contestar a las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como presidente; y por dos representantes de la Administración tributaria actuante, según lo previsto en el apartado 1 del artículo 159 LGT³⁶¹. Este artículo ha sido objeto de desarrollo reglamentario a través del artículo 194 del Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 27 de julio)³⁶².

El procedimiento que se sigue es que cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento considere que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 LGT, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 15 días para presentar las alegaciones y/o pruebas que considere oportunas. Una vez recibidas y analizadas dichas alegaciones y/o pruebas, el órgano de inspección emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias establecidas en el artículo 15

³⁶¹ En relación con la composición de los miembros de la Comisión consultiva, suscribimos la opinión de DELGADO GONZÁLEZ en la que manifiesta que “deberían estar presentes, junto a los miembros de la Dirección General de Tributos otros ajenos a la Administración Tributaria (...) bien procediera de la cátedra, de la magistratura o de la abogacía, o mejor de estos campos”. Véase, DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley y la simulación en la nueva Ley General Tributaria”, *Carta Tributaria*, n.º 11, 2004, p. 13. Sin embargo, otros autores como MARTÍNEZ LOZANO no comparten tal postura, pues considera que “no se llega a comprender esa especie de necesidad de intentar permanentemente tutelar a la Administración tributaria mediante la intención recurrente de introducir sujetos ajenos a la misma”. MARTÍNEZ LOZANO, J.M.: “El conflicto en la aplicación de la norma”, *op. cit.*, p. 420.

³⁶² Asimismo, la composición de la Comisión consultiva se ha desarrollado con mayor detalle en el apartado 4 del artículo 194 del RD 1065/2007, de 27 de julio, cuyo tenor literal establece:

“En el ámbito de competencias del Estado, la Comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano.

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

- a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de esta designados por el director del departamento competente.
- b) Cuando la Administración tributaria actuante sea una comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica.
- c) Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local.

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente”.

LGT. Si estimase que concurren tales circunstancias, remitirá a la Comisión consultiva el informe y los antecedentes para que esta se pronuncie al respecto de forma motivada. Cabe decir que, durante este plazo, se suspende³⁶³ el procedimiento de inspección de acuerdo con el artículo 150.3 d) de la LGT, al que se remite el apartado 3 del artículo 159 LGT.

El plazo máximo para emitir el informe será de 3 meses desde el momento en el que la Comisión consultiva reciba el informe del órgano de inspección y los antecedentes del caso en concreto³⁶⁴. El correspondiente informe de la Comisión consultiva será vinculante para el órgano inspector. La Comisión consultiva dispone de cierto margen para pronunciarse al respecto, pero en última instancia no puede reconsiderar lo que ha dicho la Inspección, por ello, tal y como está configurada, a nuestro juicio, la Comisión consultiva no es sino un trámite procedimental adicional que pretende ralentizar la aplicación del artículo 15 LGT. Además, existe una clara desigualdad entre las partes, puesto que el contribuyente no puede recurrir el informe emitido por la Comisión consultiva, el cual ha sido dictado por un órgano que no es independiente de la Administración y cuya valoración ha de estar sometida en cierta medida a lo que el órgano inspector haya dicho previamente, puesto que no tiene capacidad para reconsiderar y plantear su parecer si fuese distinto. Por todo ello, existe una falta de imparcialidad manifiesta y un notorio desequilibrio entre las partes, cuyo perjudicado es el contribuyente.

³⁶³ El cómputo de plazo del procedimiento de inspección se suspende desde el momento en el que se notifica o se da por notificada al interesado la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva, dicha suspensión no podrá durar más de 3 meses, que es el período que tiene la Comisión consultiva para emitir el informe.

³⁶⁴ De forma excepcional se puede ampliar ese plazo de 3 meses mediante un acuerdo motivo, sin que dicha ampliación pueda exceder de 1 mes. Si transcurrido el plazo de 3 meses (o en su caso 4 meses) la Comisión consultiva no emite el informe, la inspección no podrá continuar sus actuaciones en relación con los elementos de la obligación tributaria relacionados con los actos o negocios objeto del conflicto. No obstante, sí podrá continuar sus actuaciones con respecto a otros elementos. Véase, MERINO JARA, I.: “Conflicto en la aplicación de la norma”, *op. cit.*, p. 18.

Algunos autores como ZORNOZA³⁶⁵, RAMALLO³⁶⁶ y FERREIRO³⁶⁷, sostienen que resultaría conveniente acudir a procedimientos alternativos de conciliación o de arbitraje, precisamente por el grado de incertidumbre que siempre se asocia a estos conceptos jurídicos indeterminados³⁶⁸.

A tal efecto, señala PONT CLEMENTE que “la existencia, de todas maneras, de ámbitos de incertidumbre, no puede seguirse desconociendo, lo que ha de impulsar la introducción imaginativa de fórmulas de conciliación y de arbitraje, en las que los ciudadanos y los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública hallen el punto de encuentro consagrado al diálogo y a la superación de los enfrentamientos”³⁶⁹.

En relación con el procedimiento especial, es cierto que, al igual que otras legislaciones de nuestro entorno, el procedimiento especial trata de ofrecer mayor seguridad jurídica³⁷⁰, la cual siempre se pone en tela de juicio en las normas generales antielusivas. Estas circunstancias, por otra parte, no son más que una derivación del propio espíritu de estas normas, diseñadas para reaccionar ante la elusión fiscal cuando no existen otros mecanismos más específicos aplicables al supuesto en cuestión³⁷¹.

Supuestamente, la necesidad de que el conflicto en la aplicación de la norma venga respaldado por una declaración expresa de la Comisión consultiva es porque tiene una

³⁶⁵ ZORNOZA PÉREZ, J.: “Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el Derecho comparado”, en PONT MESTRES M.; PONT CLEMENTE J.F. (dirs.) *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2003, p. 365.

³⁶⁶ RAMALLO MASSANET, J.: “La voluntad del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria”, en PONT MESTRES M.; PONT CLEMENTE J.F. (dirs.) *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2003, p. 309.

³⁶⁷ FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Terminación convencional de los procedimientos inspectores”, en PONT MESTRES M.; PONT CLEMENTE J.F. (dirs.) *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2003, p. 315 y ss.

³⁶⁸ La viabilidad de la propuesta de acudir al arbitraje como mecanismo para reducir la litigiosidad e interpretar los conceptos jurídicos indeterminados en materia de abuso ha sido analizada en alguno de nuestros trabajos. En este sentido, véase, SEVILLA BERNABÉU, B.: “El arbitraje: una solución alternativa de conflictos en materia de abuso fiscal”, en GARCÍA PRATS, F.A. (dir.) *El arbitraje en materia tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2022, pp. 199-219 (en prensa).

³⁶⁹ PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, *op. cit.*, p.179.

³⁷⁰ En tal sentido, señala VILAR MAYER que el expediente especial “supone una garantía a favor del administrado en un tema tan delicado y controvertido como es la cuestión del fraude a la ley fiscal”. Véase, VILAR MAYER, P.: “Planificación fiscal indebida y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria española”, *op. cit.*, p. 37. No obstante, discrepamos en que el expediente especial suponga una garantía a favor del administrado, al menos tal y como está regulado al tiempo presente.

³⁷¹ COLLADO YURRITA, M.A.; PATÓN GARCÍA, G.: “La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria. Problemas aplicativos”, en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); MORENO GONZÁLEZ, S. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (coords.) *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Barcelona, Atelier, 2008, p. 90.

finalidad garantista. No obstante, conforme está articulada no se consigue esa finalidad garantista³⁷².

Por todo ello y a la vista de que en la regulación anterior quedase demostrado que la experiencia era que la Administración tributaria tendía a evitar la aplicación de la norma de fraude de ley por razones procesales, aplicando en su lugar la norma de calificación y, sobre todo, la norma de simulación; es necesario plantearse si este procedimiento especial introduce realmente mayores ventajas para su utilización o, en realidad, supone mayores inconvenientes a la hora de aplicarlo³⁷³. A este respecto es necesario referenciar que la exigencia del Informe preceptivo y vinculante por la Comisión consultiva podría ser considerado como un elemento de dilatación temporal del procedimiento de aplicación de los tributos y, consecuentemente, podría generar el mismo rechazo en la Administración tributaria que en la situación legal anterior con la LGT 1963³⁷⁴.

Por todo lo expuesto, consideramos que el elemento nuclear para mantener el procedimiento especial y que este ofrezca una mayor seguridad jurídica y cumpla con su finalidad garantista, es reformar la composición de la Comisión consultiva. En este sentido, expondremos nuestro parecer y propuesta de mejora tras analizar los informes sobre el conflicto en la aplicación de la norma publicados a la fecha³⁷⁵.

4.4.5. Consecuencias jurídico-tributarias de la aplicación del artículo 15 LGT

El problema de la calificación como conflicto en la aplicación de la norma puede llegar a ser sustancialmente más complicado cuando de lo que se trata no es únicamente de la elección de una forma jurídica o de un *nomen iuris* distinto del previsto en la norma

³⁷² GARCÍA BERRO, F.: “Seguridad jurídica y confusión de cláusulas generales antiabuso (simulación, conflicto y alternativas legítimas de tributación)”, *op. cit.*, p. 234.

³⁷³ En este sentido, señala BORJA SANCHIS que “nadie se plantea ¿por qué la declaración de un negocio simulado no tiene un procedimiento especial? Y, ¿por qué ese plus procedimental en el conflicto en la aplicación de la norma? En ambos institutos, tras la correspondiente actuación administrativa, que es reglada y sometida a la ley, siempre queda abierta la vía judicial”. BORJA SANCHIS, A.: “La distinción entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación. Análisis de algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2018, p. 252.

³⁷⁴ COLLADO YURRITA, M.A.; PATÓN GARCÍA, G.: “La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria. Problemas aplicativos”, *op. cit.*, pp. 90 y 91.

³⁷⁵ Véase el apartado 4.4.8 del capítulo I.

tributaria, sino de articular una estructura dirigida a evitar la aplicación de la norma tributaria, que se aproveche o “explote” las distintas opciones tributarias en principio existentes. En estos casos la interpretación debe ser más sofisticada, y de ahí que, se requiera la existencia de una potestad adicional de la Administración, precisamente la que le permite aplicar las consecuencias jurídico-tributarias a la operación efectivamente realizada por el obligado tributario³⁷⁶.

Así pues, la primera de las consecuencias es la aplicación de la norma eludida, la cual deriva directamente del significado y la función del artículo 15 LGT, esto es, el defraudador no logra su propósito, por lo que se somete a los efectos de la norma que trató de evitar. Así de rotundo es el artículo 15.3 LGT: “en las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios”.

Dicha consecuencia consiste, en primer lugar, en rechazar el ahorro fiscal obtenido a través de los negocios u operaciones abusivos; y, seguidamente, recharacterizar la operación según su sustancia económica. Esto es, la exigencia del tributo en la aplicación de la norma tributaria que corresponde al acto o negocio usual de que se trata o bien la eliminación de las ventajas fiscales obtenidas. En relación con la primera consecuencia, señala COLLADO YURRITA y PATÓN GARCÍA que “consiste en que por disposición legal se hace prevalecer el triunfo del principio *substance over form* o, si se prefiere, se aplica la norma jurídica que corresponde de acuerdo a la causa objetiva perseguida con el negocio jurídico realizado. (...), se trata de la mera aplicación de la ley eludida”³⁷⁷.

Años atrás, esa rotundidad ahora implantada no existía, generando cierto recelo tras la reforma de 1995 de la LGT, pues el artículo 24.2 LGT de 1963 establecía: “los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida (...)”. El término “no impedirán” era cuanto menos permisivo, en correlación con “se exigirá”.

La segunda consecuencia que se deriva es la liquidación de intereses de demora, dado que en el apartado 3 del artículo 15 LGT se establece que se liquidarán intereses de

³⁷⁶ RUIZ ALMENDRAL, V.: *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen...*, op. cit., pp. 69 y 70.

³⁷⁷ COLLADO YURRITA, M.A.; PATÓN GARCÍA, G.: “La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria. Problemas aplicativos”, op. cit., p. 87.

demora. Tales intereses solo pueden ser los calculados sobre la diferencia entre el tributo satisfecho en virtud de la forma elegida por el contribuyente y, el procedente de acuerdo con la calificación adecuada hecha por la Administración, una vez calificada como conflicto en la aplicación de la norma, por el período que media entre el final del plazo de pago voluntario y la fecha de ingreso de dicho importe. Sin embargo, para PALAO TABOADA la exigencia de tal interés es un error del legislador, pues de acuerdo con el principio de irretroactividad de los actos administrativos solamente debe tener efectos *ex nunc*, ya que lo contrario podría ser inconstitucional, atendiendo a lo establecido en el artículo 9.3 CE, por lo que deberían exigirse los intereses de demora desde el momento de calificación como conflicto en la aplicación de las normas³⁷⁸.

Por último, la tercera de las consecuencias es la posible imposición de sanciones. Antes de la reforma operada por la Ley 34/2015, el artículo 15.3 LGT establecía: “En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

El fundamento de esta no punibilidad radicaba en que la aplicación de la norma eludida se produce por analogía, por lo que el castigo del fraude o conflicto en la aplicación de la norma equivaldría a aplicar de forma analógica la norma punitiva, lo cual vulneraría el artículo 25.1 CE.

Tras la reforma mencionada, se ha suprimido “sin que proceda la imposición de sanciones”³⁷⁹. La modificación del artículo 15.3 LGT es conjunta con la que se realiza en el artículo 179.2 d) LGT y en el nuevo artículo 206 bis LGT. Por lo que el examen ha de realizarse teniendo en cuenta estos tres artículos.

La presente regulación sobre la sancionabilidad de las operaciones abusivas ha sido fuertemente criticada por parte de la doctrina, abriendo de nuevo el debate -nunca

³⁷⁸ PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, op. cit., 1º ed., pp. 52 y 53.

³⁷⁹ A este respecto, es necesario poner de manifiesto que la reforma introducida por la Ley 34/2015 no equipara la simulación al conflicto en relación con la sanción. Véase, PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, op. cit., 2º ed., p. 283.

cerrado- sobre la sancionabilidad de estas conductas³⁸⁰. Algunos autores como PÉREZ ROYO entienden que se deben aplicar sanciones a los casos de abuso, para de esta forma “poner un «coste» a la tentación de jugar a la planificación fiscal agresiva”³⁸¹.

Este cambio normativo tiene por objeto posibilitar la imposición de dichas sanciones cuando concurren las circunstancias establecidas en el artículo 206 bis³⁸². Los argumentos que han enfatizado la reforma del precepto han sido la necesidad de permitir la imposición de sanciones como consecuencia de que los actos o negocios constitutivos del conflicto pueden realizarse con ánimo defraudatorio. No obstante, la imposición de sanción tributaria no va a proceder en todos los supuestos de conflicto, sino solo en aquellos actos o negocios cuya configuración guarde una “igualdad sustancial” respecto de otros sobre los cuales la Comisión consultiva ya se hubiese pronunciado³⁸³ y siempre que incurra en alguna de las conductas tipificadas como infracción tributaria en el artículo 206 bis LGT. La finalidad es evitar que queden impunes aquellas conductas tipo que han

³⁸⁰ BARREIRO CARRIL, M.C.: “La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?”, *Studi Tributari Europei*, n.º 9, 2019, p. 31.

³⁸¹ PÉREZ ROYO, F.: “Comentario al artículo: El abuso en la aplicación...*op. cit.*, p. 387. Con carácter previo a la reforma, autores como RUIZ ALMENDRAL y SEITZ ponían de manifiesto que “la imposición de sanciones en materia de fraude no es un problema de posibilidad jurídica, sino solo de oportunidad política”, véase RUIZ ALMENDRAL, V.; SEITZ, G.: “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *op. cit.*, p. 55. A nuestro modo de ver, más que ser una cuestión de “oportunidad política”, es una cuestión de legalidad, se puede sancionar el abuso por vía administrativa siempre y cuando la ley sea clara y exenta de ambigüedades.

³⁸² Las situaciones que pueden ser constitutivas de infracción son las siguientes:

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

Tales conductas son típicas son idénticas a las contempladas en otros ilícitos de la LGT, de ahí que, el artículo 206 bis apartado 5 LGT declare la incompatibilidad con las infracciones de los artículos 191, 193, 194 y 195 LGT. Por tanto, podemos afirmar que se ha “tipificado” una infracción grave mediante el expediente de copiar el supuesto de hecho de diversas infracciones ya existentes, añadiendo que tales conductas, realizadas en conflicto en la aplicación de la norma, constituirán infracción tributaria cuando se acredite existencia de igualdad sustancial.

³⁸³ Por tanto, solo se sancionan las segundas y ulteriores operaciones que sean idénticas a las ya declaradas previamente por la Comisión consultiva. Es más, el hecho de que solo se sancionen las segundas y ulteriores operaciones deriva en que puedan hacerse objeciones basadas en el respeto al principio de igualdad, en tanto en cuanto, puede argumentarse que existen razones de desigualdad de trato entre el primer contribuyente que utilice un determinado negocio y estructura, y respecto al cual se declare el conflicto en la aplicación de la norma (que no podrá ser sancionado), y los demás que utilicen esa misma estructura posteriormente. Véase, GARCÍA NOVOA, C.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, *op. cit.*, p. 238.

sido anteriormente calificadas como artificiosas y no como una economía de opción³⁸⁴.

En consecuencia, de tal regulación, se aprecian algunos vicios de constitucionalidad. El hecho de que la infracción sea complementada por un criterio interpretativo de la Comisión consultiva infringe el principio de legalidad en su dimensión de reserva legal, pues dicho criterio no tiene rango normativo alguno³⁸⁵. Asimismo, la “igualdad sustancial” es un concepto jurídico indeterminado y parece que el legislador concede a la Administración su determinación, pues discrecionalmente apreciará en cada supuesto particular este elemento, sin que el contribuyente pueda tener certezas de si su conducta es o no constitutiva de infracción³⁸⁶. En consecuencia, a nuestro modo de ver, se infringen los principios de certeza y seguridad jurídica.

A este respecto, consideramos en sustancia correcta la conclusión de GARCÍA NOVOA, pues señala que “la norma general antielusiva no es una norma material de calificación de conductas sino una norma que atribuye a la Administración una potestad exorbitante para desconocer los negocios realizados y hacer tributar las operaciones que «deberían haber realizado» de no haber mediado el abuso”³⁸⁷.

En aras de lo anterior y siguiendo la acertada opinión de ESCRIBANO LÓPEZ sobre estos artículos citados, “se está llenando un vacío -la descripción del tipo específico- mediante el recurso a considerar que cualquier desacuerdo con los criterios interpretativos puede penalizarse; en realidad el tipo queda abierto e indeterminado, sólo se cerrará en la medida en que se haya hecho público previamente el criterio de la Comisión consultiva”³⁸⁸. Sin embargo, a pesar de los años transcurridos desde la reforma operada

³⁸⁴ MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria: la última evolución y adaptación del derecho tributario general: comentarios a la Ley 34/2015, de 21 de setiembre, de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de setiembre*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2015, pp. 23 y 77-81.

³⁸⁵ NAVARRO SCHIAPPACASSE, M.P.: “La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 432, 2019, p. 155.

³⁸⁶ *Ibidem*, p. 158. Además, apostilla la mencionada autora que se da “la paradoja de que para la Administración tributaria el criterio de la Comisión no es vinculante para futuras inspecciones”.

³⁸⁷ GARCÍA NOVOA, C.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, *op. cit.*, p. 227.

³⁸⁸ ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Sobre el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 166, 2015 p. 16. En una línea similar, MERINO JARA señala que “quedarán impunes todas las conductas que constituyan un supuesto de conflicto no advertido todavía”. Véase, MERINO JARA, I.: “Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal”, *op. cit.*, apartado III. En ese sentido, señala LUCAS DURÁN en relación con el art. 206 bis LGT que tendrá una efectividad limitada en la lucha contra la elusión fiscal, pues “no es adecuada para evitar la elusión fiscal original y creativa cuya sanción no tiene cabida en el tipo de la infracción analizada”. Véase, LUCAS DURÁN, M.: “Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206

en el año 2015, el tipo sigue siendo abierto e impreciso. En esa misma línea, BARREIRO CARRIL señala que el “requisito de la conducta” establecido en el artículo 206 bis apartado 2, implica que se está castigando la desobediencia al criterio administrativo fijado previamente y de forma pública. Esto es, la infracción consiste en desatender el criterio administrativo derivado de los informes de la Comisión consultiva³⁸⁹.

La publicidad de los informes de la Comisión consultiva se regula reglamentariamente. El desarrollo reglamentario se llevó a cabo por medio del Real Decreto 1070/2017 de 29 de diciembre³⁹⁰, a través del cual se modificó el Reglamento de Gestión e Inspección aprobado por el Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio, introduciendo un sexto apartado en el artículo 194 cuya dicción es la siguiente: “Trimestralmente se publicarán los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. Resulta destacable que solo se publiquen aquellos informes de la Comisión consultiva en los que se ha considerado que sí existe conflicto, pero no aquellos en los que no concurre el conflicto³⁹¹, derivando una gran inseguridad en los contribuyentes.

Por otro lado, existe otro gran problema en la tipificación de las infracciones del artículo 179 LGT. Este artículo, bajo la rúbrica “principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias”, establece que las personas físicas o jurídicas mencionadas en el artículo 35.4 LGT podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos. Seguidamente, en su apartado 2

bis de la LGT y posibles alternativas del mismo”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 397, 2016, p. 29.

³⁸⁹ BARREIRO CARRIL, M.C.: “La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?”, *op. cit.*, p. 32. Por su parte, SANZ GÓMEZ señala que “dada la complejidad de los supuestos que se tratan en los informes publicados, surgen dudas sobre cuándo podremos considerar que existe una igualdad sustancial (art. 206 bis.2 LGT) entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo”. Véase, SANZ GÓMEZ, R.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y los grupos empresariales internacionales: análisis de los informes de la comisión consultiva del art. 159 LGT”, en MERINO JARA, I. (dir.) *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Madrid, CISS, 2022, p. 127. En síntesis, dicho autor considera que existen grandes dificultades en la interpretación del término “igualdad sustancial”, las cuales pueden dar lugar a una alta litigiosidad y a intentos de eludir la sanción mediante la modificación estratégica de los esquemas de planificación fiscal; por todo ello, considera que debería suprimirse dicho requisito. *Ibidem*, p. 161.

³⁹⁰ Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

³⁹¹ BARREIRO CARRIL, M.C.: “La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?”, *op. cit.*, p. 32.

establece una serie de supuestos en los que no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre ellos, “cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. Sin embargo, a continuación, se establece que “a efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior”.

La referida regulación nos parece desafortunada y criticable, en tanto en cuanto de ella deriva una presunción de culpabilidad, dando por hecho que no se ha actuado con la diligencia debida y, lo que es más grave, estableciendo una inversión en la carga de la prueba para que sea el contribuyente el que tenga que probar que ha actuado con la diligencia debida o con una interpretación razonable³⁹². Y, además, se consagra en la Administración la competencia para decidir en exclusiva cuál es el criterio razonable de interpretación de la norma tributaria³⁹³.

En el trámite de información pública del Anteproyecto de Ley de Modificación Parcial de la LGT, los profesores TEJERIZO LÓPEZ, HERRERA MOLINA, MARTÍN DÉGANO y ESPEJO POYATO manifestaron su oposición: “El Anteproyecto contiene otras muchas cuestiones conflictivas (...) Por ejemplo, aunque *podría resultar razonable sancionar algunos supuestos de fraude de ley especialmente graves*, no consideramos acertado que la infracción se produzca por el mero hecho de que el contribuyente se separe de la

³⁹² En este sentido, GARCÍA NOVOA señala que “estaríamos ante una vulneración de la presunción de inocencia, aplicable en el ámbito sancionador administrativo”, véase, GARCÍA NOVOA, C.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, *op. cit.*, p. 240. Asimismo, el mencionado autor trae a colación lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Constitucional de 24 de marzo de 2003 (rec. amparo n.º 727/2000), ECLI:ES:TC:2003:54, en cuyo F.J. 3º establece: “la reiterada doctrina de este Tribunal, desde la STC 18/1981, de 8 de junio (F.J. 2º), que ha declarado, no solo la aplicabilidad a las sanciones administrativas de los principios sustantivos derivados del artículo 25.1 CE, considerando que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, sino que también ha proyectado sobre las actuaciones dirigidas a ejercer las potestades sancionadoras de la Administración las garantías procedimentales ínsitas en el artículo 24.2 CE, no mediante su aplicación literal, sino en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto. Ello, como se ha afirmado en la STC 120/1996, de 8 de julio (FJ 5), «constituye una inveterada doctrina jurisprudencial de este Tribunal y, ya, postulado básico de la actividad sancionadora de la Administración en el Estado social y democrático de Derecho»”.

³⁹³ GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *Nueva fiscalidad*, n.º 1, 2020, p. 67. En ese sentido, SANZ GÓMEZ afirmaba que “la Administración no tiene el monopolio de lo que es razonable”, SANZ GÓMEZ, R.: “(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria”, *op. cit.*, p. 133.

opinión administrativa formulada previamente por la comisión consultiva”³⁹⁴. En un sentido similar, MARTÍN LÓPEZ también pronosticaba serias dudas sobre su compatibilidad con los principios del derecho tributario sancionador, en tal sentido, apuntaba que “no existe una delimitación precisa y taxativa, en el texto legal propuesto, de las conductas constitutivas de infracción tributaria, sino más bien una remisión a un sedicente precedente administrativo que mal casa con los principios de legalidad y tipicidad propios de la esfera sancionadora”. Además, la sancionabilidad recae sobre el concepto jurídico indeterminado de “identidad sustancial”³⁹⁵.

Por consiguiente, cabe plantearse si la sancionabilidad del artículo 15 LGT plantea problemas con la jurisprudencia emanada por el Tribunal de Justicia, y más concretamente, en relación con la doctrina establecida en el asunto *Halifax*³⁹⁶ sobre las sanciones, cuya dicción establece “procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de la comprobación”³⁹⁷. Por todo ello, a la vista de las críticas a la

³⁹⁴ TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; HERRERA MOLINA, P.M.; MARTÍN DÉGANO, I.; ESPEJO POYATO, I.: *Observaciones presentadas al Proyecto de Reforma de la Ley General Tributaria*, 2014. Además, suscribimos el siguiente razonamiento de GARCÍA BERRO: “la exigencia de criterio administrativo previo no resultaba necesaria para considerar realizado el tipo infractor. Debería bastar a tal efecto la constatación del artificio negocial, dado que éste determina ya por sí mismo la producción del incumplimiento objeto de reproche”, véase GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *op. cit.*, p. 67.

³⁹⁵ MARTÍN LÓPEZ, J.: “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2015, recurso electrónico, apartado 2.3.3; MARTÍN LÓPEZ, J.: “La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Crónica tributaria*, n.º 163, 2017, pp. 141-142.

³⁹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, caso *Halifax* (C-255/02), ECLI:EU:C:2006:121.

Existe jurisprudencia en España que aludiendo al caso *Halifax* sanciona el abuso. En este sentido, el Auto del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2017 (rec. n.º 1380/2017), en el razonamiento jurídico 5.5, señala que tras la reforma operada por la Ley 34/2015, en las situaciones de conflicto también se puede sancionar. Asimismo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2014 (rec. n.º 1881/2012), ECLI:ES:TS:2014:4786, en su F.D. 6º, se trae a colación la interpretación de la sentencia *Halifax* para calificar en ese caso la actividad llevada a cabo como constitutiva de simulación.

³⁹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia caso *Halifax* (C-255/02), *cit.*, para. 93. Asimismo, se hace referencia a lo establecido en el asunto *Emsland-Stärke GmbH*, en cuyo párrafo 56 establece que “la obligación devolver las restituciones percibidas en un supuesto en el que se acredite la existencia de los dos elementos constitutivos de una práctica abusiva no viola el principio de legalidad. En efecto, la obligación de devolución no constituye una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedades...”. En este sentido, MARTÍN QUERALT pone de manifiesto que “la norma punitiva aplicable ha de permitir predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa, lo que conlleva que no quepa constitucionalmente admitir formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador”. Véase, MARTÍN QUERALT, J.: “El derecho a la defensa en los procedimientos sancionadores tributarios”, HINOJOSA TORRALVO, J.J. (dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona, Atelier, 2012, p. 238.

regulación existente podemos concluir que atenta contra la doctrina del Tribunal de Justicia, que considera que pueden preverse sanciones a las prácticas abusivas, siempre y cuando la regulación sobre las sanciones se sustente sobre “una base legal clara y exenta de ambigüedades”³⁹⁸. Por todo ello, abogamos por una reforma de los artículos mencionados.

4.4.6. La punibilidad de la elusión fiscal

La posibilidad de castigar la elusión, bien mediante una sanción administrativa o mediante una sanción penal, ha sido un problema controvertido sobre el que sigue habiendo una considerable confusión³⁹⁹. Aunque vamos a excusar un desarrollo amplio de la cuestión, la cual merecería de un estudio separado, consideramos necesario hacer una mención sucinta a la misma, para tratar de desovillar así algunas cuestiones controvertidas. En este sentido, resulta necesario analizar la sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de mayo de 2005 (rec. amparo n.º 5388/2002).

4.4.6.1. ¿Es sancionable penalmente la elusión? Análisis de la sentencia 120/2005 del Tribunal Constitucional

Con carácter previo a la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de delitos contra la Hacienda Pública había rebajado los requisitos establecidos en el tipo penal hasta el punto de que resultaba

³⁹⁸ En un sentido similar al nuestro, consideramos correcta la conclusión de GARCÍA NOVOA sobre la sancionabilidad del conflicto, pues entiende que “la aplicación de sanciones en caso de conflicto en la aplicación de la norma tributaria vulnera las exigencias de tipicidad del artículo 25 de la Constitución”; y prosigue, “únicamente tipificando con concreción la conducta merecedora de reproche podría llegarse a una solución sancionadora, lo que obviamente no se cumple cuando el reproche se apoya exclusivamente en un informe de un órgano administrativo como es la Comisión consultiva”. Véase, GARCÍA NOVOA, C.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, *op. cit.*, p. 236. Asimismo, CHICO DE LA CÁMARA y HERRERA MOLINA entiende que “la sanción del fraude de ley (conflicto) constituye una opción de política legislativa, que resultaría razonable si las sanciones previstas con carácter general en nuestro sistema tributario respetaran el principio de proporcionalidad y se aplicaran mediante un procedimiento que garantizara (de hecho y no sólo de modo formal) el principio de culpabilidad”. Véase, CHICO DE LA CÁMARA, P.; HERRERA MOLINA, P.M.: “Prevención del fraude fiscal y cláusulas antiabuso en el impuesto sobre la renta de no residentes”, en PATÓN GARCÍA, G. (coord.) *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Madrid, Wolters Kluwer, 2016, p. 372.

³⁹⁹ PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, *op. cit.*, 2º ed., p. 191.

de aplicación cuando (i) hubiese habido un impago de un impuesto, y (ii) la cuantía dejada de ingresar superaba el límite de punibilidad. En este sentido, el Tribunal Supremo se pronunció de forma que

“si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto”⁴⁰⁰.

Ante tal contexto se pronuncia el Tribunal Constitucional en la sentencia 120/2005, tratando de arrojar algo de luz sobre la jurisprudencia instaurada en materia de delitos fiscales. En esta sentencia, la Sala Segunda del Tribunal Constitucional concede el amparo contra una sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona por la que se revocó en apelación la sentencia absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal n.º 14 de Barcelona. A rasgos generales, los hechos que traen causa a este litigio fueron que la sociedad Pinyer adquirió el 90% del capital de la sociedad Cajún. Esta última había obtenido importantes beneficios por la venta de su principal activo (acciones de Atlantis) a una sociedad francesa. Estos beneficios debieron tributar en el IRPF, según el régimen de transparencia fiscal, pero quedaron compensadas con las pérdidas acumuladas que Pinyer tenía de ejercicios anteriores⁴⁰¹. Ante tales circunstancias, la sentencia de instancia declaró que no concurrían circunstancias para declarar el delito contra la hacienda pública del que había sido acusado (artículo 349 CP 1973, actual artículo 305 CP).

Frente a la sentencia de instancia se presenta recurso de apelación por parte del Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado en representación de la AEAT. A juicio de la Sala de la Audiencia Provincial no hubo, frente a lo que pretendían los apelantes, negocio simulado alguno; sin embargo, entiende que sí que hubo fraude de ley por aplicación de la normativa referente a la transparencia fiscal y la compensación de pérdidas en la base imponible del impuesto sobre sociedades. Entendió la Sala que “la

⁴⁰⁰ STS de 28 de noviembre de 2003 (rec. n.º 7/2001), ECLI:ES:TS:2003:7579, F.D. 24º.

⁴⁰¹ A nuestro modo de ver, en el presente supuesto no concurrían circunstancias abusivas o artificiosas que fueran merecedoras del calificativo de “fraude de ley”, y menos aún, de simulación. Por ello, el Tribunal Constitucional aborda los complejos problemas de las consecuencias penales de las operaciones elusivas en un mal supuesto. Véase, PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, op. cit., 2º ed., p. 186.

utilización de un fraude de ley tributario, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción definida en el tipo de defraudar, ya que supone una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado”⁴⁰². Nótese que la Sala incluye en la justificación del fraude la ocultación, siendo esta última una característica propia de la simulación.

Así las cosas, se presenta un recurso de amparo contra la sentencia condenatoria dictada por la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona. El actor pone de manifiesto (entre otros motivos) en el recurso de amparo que “la falta de configuración legal del fraude de ley tributaria como ilícito administrativo-tributario impediría su consideración como ilícito penal”. Sin embargo, el Tribunal Constitucional fija el problema planteado argumentando que “no existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria y su atipicidad penal, lo que a continuación se ha de determinar es si la propia figura del fraude de ley excluye, como también se sugiere en la demanda, la posibilidad de apreciar la concurrencia de determinados elementos típicos integrantes del delito contra la hacienda pública actualmente penado en el art. 305.1CP”⁴⁰³.

No obstante, la claridad que tuvo el Tribunal Constitucional en el párrafo anterior se ve oscurecida por varias consideraciones posteriores. Por un lado, afirma que “el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos.” Por tanto, el Tribunal Constitucional establece una conexión negativa entre el fraude y la defraudación penal⁴⁰⁴. Prosigue el Tribunal Constitucional que el fraude de ley tributaria es un

““rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de

⁴⁰² Antecedente 2º b) de la STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005.

⁴⁰³ Véase F.J. 4º de la STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005.

⁴⁰⁴ PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, op. cit., 2º ed., p. 187.

una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera de calificar “per se” de infracción tributaria o de delito fiscal”⁴⁰⁵.

Por todo ello, señala que la utilización del fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) para encajarla en un tipo penal que no reúne *per se* los requisitos típicos e indispensables para ello, constituiría una analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 CE. Sin embargo, por otro lado, el Tribunal Constitucional entiende que

“si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal, y habida cuenta también de la muy extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal de dicho comportamiento, cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria”⁴⁰⁶.

Por tanto, el tribunal aprecia que no existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria y la atipicidad penal, pero, no obstante, entiende que dicha atipicidad administrativa puede ser un factor indicativo de la atipicidad penal.

Habida cuenta de ello, señala PALAO TABOADA que no tiene sentido preguntarse en términos absolutos sobre la compatibilidad entre la elusión tributaria y la defraudación fiscal, pues es una cuestión que ha de analizarse caso por caso. Prosigue el mencionado autor afirmando que “entre los casos calificados a efectos de la aplicación del tributo como fraude a la ley o “conflicto” habrá unos en los que el tribunal penal aprecie la concurrencia de los elementos del delito, en particular el engaño u ocultación, y otros en los que considere que tales elementos no están presentes”⁴⁰⁷.

Sin embargo, a nuestro modo de ver, debemos discrepar en este sentido de la posición adoptada por PALAO TABOADA, pues aquellos supuestos en los que concurra engaño u ocultación, la calificación no debe ser de “fraude” o elusión, sino de simulación

⁴⁰⁵ Véase F.J. 4º de la STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005.

⁴⁰⁶ Véase F.J. 6º de la STC 120/2005, de 10 de mayo de 2005.

⁴⁰⁷ PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, op. cit., 2º ed., p. 189.

o evasión, ya que se está atentando directamente contra la ley⁴⁰⁸. Consideramos acertada la conclusión alcanzada por el Tribunal Constitucional en esta sentencia, pues establece con acierto la necesidad de diferenciar entre fraude de ley y simulación, o lo que es lo mismo, entre elusión y evasión, reduciendo el delito fiscal a esta última⁴⁰⁹.

4.4.6.2. Delito contra la Hacienda Pública

El principio de legalidad penal requiere que los delitos deben estar tipificados en reglas, no en principios. Concluyendo que solamente se puede sancionar aquellas conductas que reúnen todos los elementos del tipo y que las mismas sean objetivamente perseguibles⁴¹⁰.

El Código Penal, en su artículo 305, persigue los delitos contra la Hacienda Pública⁴¹¹; en él se expresa que la defraudación a la Hacienda Pública consiste, entre otros, en el disfrute de beneficios fiscales de forma indebida y conlleva consecuencias

⁴⁰⁸ En un sentido igual al nuestro, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN manifiesta que la evasión es equivalente a la figura de la simulación establecida en el artículo 16 LGT. En la medida en que exista ocultación, habrá evasión. Véase, ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Aproximación a un concepto jurídico de fraude y evasión tributarias, elusión fiscal, abuso y planificación fiscal”, *op. cit.*, p. 52.

⁴⁰⁹ En este mismo sentido, CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: “Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)”, *Diario La Ley*, n.º 4, 2005, apartado 1; FALCÓN Y TELLA, R.: “El fraude de ley o “conflicto en la aplicación de la norma” y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”, *op. cit.*, p. 7. En idéntico sentido BACIGALUPO afirma que “el delito fiscal debe entrañar simulación – ocultación del hecho imponible – inveracidad en la declaración de los hechos – engaño: simulación, pero no fraude de ley”, véase BACIGALUPO, S.: “Presupuestos de la tipicidad del delito fiscal y fraude a la ley en el ámbito tributario”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Navarra, Aranzadi, 2010, Tomo I, p. 545.

⁴¹⁰ GOROSPE OVIEDO, J. I.: “STC 120/2005, de 10 de mayo: fraude de ley y delito fiscal. Vulneración de derecho a la legalidad penal y a la tutela judicial efectiva sin indefensión (arts. 25.1 y 24.1 CE)”, *Crónica Tributaria*, n.º 128, 2008, p. 196.

⁴¹¹ A este respecto, señala GANDARILLAS MARTOS que el delito contra la Hacienda Pública encaja dentro de los llamados tipos penales en blanco, lo que requiere y necesita para su completa tipificación el auxilio de otras disposiciones que no se agotan en el Código Penal. Señala que “estamos ante un tipo penal configurado de forma abierta, que encuentra su complemento en otras disposiciones jurídicas, generalmente extra muros al Derecho Penal”; pues para su correcta determinación, es necesario integrarlo con los elementos de la relación jurídico-tributaria donde se contiene el resto de los criterios normativos, que deben concurrir en cada supuesto para verificar la condena penal. Véase, GARANDILLAS MARTOS, S.: “La tributación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones ocultas: discrepancia jurisprudencial”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 392-393. En un sentido similar se pronunció FALCÓN Y TELLA. Véase, FALCÓN Y TELLA, R.: “Abuso de las posibilidades de configuración jurídico-privada y delito fiscal”, en BACIGALUPO, S.; FEJOO SÁNCHEZ, B.; ECHANO BASALDUA, J.I. (coords.) *Estudios de Derecho Penal. Homenaje al profesor Miguel Bajo*, Madrid, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2016, p. 915.

penales cuando el importe de dichos beneficios fiscales indebidamente obtenidos exceda de 120.000 euros. En conclusión, hasta 120.000 euros no hay sanción alguna desde el punto de vista penal, pero si supera dicha cantidad, conlleva una determinada multa y una privación de libertad de 1 a 5 años (salvo en los casos del artículo 305.4 CP).

Atendiendo a la descripción típica del delito de defraudación tributaria previsto en el artículo 305 CP, obliga a entender que son los contribuyentes (en el injusto de defraudación tributaria del contribuyente) y los obligados a realizar pagos a cuenta (el retenedor y el obligado a practicar ingresos a cuenta, en el injusto de defraudación tributaria del pagador a cuenta) los únicos posibles autores del delito, en cuanto a que son los únicos sujetos tributarios que pueden llegar a dominar el riesgo típico. Con la restricción de los posibles riesgos típicos para el interés patrimonial de la Hacienda Pública de conseguir la correcta liquidación y recaudación de la obligación tributaria material principal o de pagar a cuenta, el legislador excluye del ámbito de lo punible el resto de posibles riesgos, a saber, del sustituto, de los responsables tributarios, del representante y de los demás obligados tributarios del artículo 35 LGT⁴¹².

Además, el nuevo artículo 305 bis del CP, tras la reforma introducida por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del CP en materia de transparencia y lucha contra el fraude, ha introducido un nuevo tipo agravado de delito contra la Hacienda Pública referido a los fraudes de especial gravedad, elevando la pena de prisión hasta un máximo de 6 años. Como el plazo de prescripción de los delitos va en función de la pena que merecen (según el artículo 131 CP), esta reforma desencadena un considerable incremento para esas infracciones más graves ya que a los delitos para los que prevé una pena privativa de libertad de seis años se establece una prescripción que requiere una espera de diez años. Por tanto, hay diferentes plazos de prescripción dependiendo del delito, será de 4 años con carácter general, 5 años para los delitos ordinarios contra la Hacienda Pública, y 10 años cuando sea delitos con especial gravedad en la comisión de los ilícitos⁴¹³.

⁴¹² TORRES CADAVID, N.: “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común? Una propuesta (de lege lata) de delimitación del círculo de posibles autores del art. 305 CP”. *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, n.º 20, 2018, p. 41.

⁴¹³ GUERRA REGUERA, M.: *Prescripción de Deudas Tributarias*, Navarra, Aranzadi, 2013, pp. 32 y 33.

Por todo ello, consideramos que para que concurra la aplicación del delito fiscal no basta con eludir el pago del tributo, sino que la elusión del pago sea una defraudación, esto es, que concurra engaño u ocultación⁴¹⁴. La frontera de la punibilidad debe situarse a partir de la simulación⁴¹⁵, sin que tengan consecuencias penales aquellas prácticas elusivas en las que no existe ocultación o falseamiento⁴¹⁶.

En relación con el reproche punitivo, señala GARCÍA BERRO que “no existe inconveniente constitucional de tipicidad o de seguridad jurídica que impida sancionar las conductas meramente artificiosas, la posibilidad de hacerlo debería someterse sólo a los criterios generales sobre culpabilidad, teniendo en cuenta, llegado el caso, la presencia de circunstancias agravantes como la ocultación en los supuestos de simulación, y

⁴¹⁴ En un sentido similar, véase FALCÓN Y TELLA, R.: “Abuso de las posibilidades de configuración jurídico-privada y delito fiscal”, *op. cit.*, p. 915.

⁴¹⁵ En aquellos supuestos en los que concurra una sentencia condenatoria de un juez penal, impide la imposición de una sanción administrativa ulterior por los mismos hechos. La prohibición de someter a los ciudadanos a un posterior procedimiento sancionador por los mismos hechos y con el mismo fundamento, una vez que ha recaído resolución firme en un primer procedimiento (en este caso, penal), constituye según el Tribunal Constitucional uno de los límites al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado (art. 25.1 CE). En este sentido, señala MORENO CORTE que “la Administración pierde la competencia para sancionar la conducta, de manera que no cabe imponer una sanción penal y administrativa sin traspasar ilegítimamente los límites del art. 25.1 CE en el ejercicio del poder punitivo”. Además, siguiendo con el criterio manifestado por el Tribunal de Justicia, la duplicidad de sanciones administrativas y penales solo está justificada cuando la sanción administrativa impuesta en primer lugar no sea suficiente para reprimir la conducta. En aquellos supuestos en los que concurra en primer lugar una sanción penal, el Tribunal de Justicia descarta que pueda posteriormente sancionarse en vía administrativa, pues entiende que “la condena penal ya es apta para reprimir de manera efectiva, proporcionada y disuasoria, la infracción cometida”. Véase, MORENO CORTE, M.: *La posición jurídica de la Administración y del obligado tributario ante el descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 221-222. Asimismo, véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de marzo de 2018, caso *Luca Menci* (C-524/15), ECLI:EU:C:2018:197.

En sentido contrario a este, señala MARTÍN QUERALT que “irrogada una sanción, sea ésta de índole penal o administrativa, no cabe, sin vulnerar el mencionado derecho fundamental, superponer o adionar otra distinta, siempre que concurran las tan repetidas identidades de sujeto, hecho y fundamento”. Véase, MARTÍN QUERALT, J.: “¿Es necesaria la reconstrucción judicial del *non bis in ídem*?”, *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.º 60, 2020, recurso electrónico.

⁴¹⁶ CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: “Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)”, *Diario La Ley*, n.º 4, 2005, apartado 7. En la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 2016 (rec. n.º 536/2016), ECLI:ES:TS:2016:5182, en su F.D. 5º se declara que el artículo 305 CP “exige defraudar, lo que es algo más que dejar de pagar. Implica un cierto componente de artificio, ardid o engaño”. En un sentido similar se pronuncia el Tribunal Constitucional en su sentencia de 4 de octubre de 2010 (rec. amparo n.º 2542-2007), concretamente señala “en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concurra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo - burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto”.

A nivel internacional, MERKS sostiene una posición muy similar a la nuestra. El mencionado autor, considera que la evasión fiscal es una actividad intrínsecamente ilegal que se castiga con sanciones penales, sin embargo, la elusión fiscal no constituye un delito penal. Véase, MERKS, P.: “Tax evasion, tax avoidance and tax planning”, *Intertax*, vol. 34, issue 5, 2006, pp. 272-273.

respetando la necesidad de una base legal clara y exenta de ambigüedades”⁴¹⁷. Sin embargo, discrepamos de la conclusión alcanzada, pues ello supondría sancionar penalmente tanto las conductas constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma como la simulación, estableciendo agravantes en estos últimos.

Tras el manifestar nuestra posición a este respecto, consideramos necesario hacer un sucinto análisis comparado sobre la posibilidad de sancionar penalmente aquellos supuestos constitutivos de elusión fiscal. Sobre dicha cuestión, señala PALAO TABOADA que en algunos países “el fraude a la ley se castiga penalmente con la mayor naturalidad”⁴¹⁸. Entre estos países destaca el caso de Francia, donde “en caso de abuso del derecho, en el que se incluye el fraude a la ley, se impone, además del interés de demora, un recargo de naturaleza penal del 80 por 100 (art. 1729 del Código General de los Impuestos)”. Sin embargo, consideramos que esa afirmación no es correcta, pues las consecuencias jurídicas de la aplicación de la disposición sobre el abuso de derecho se limitan a la fiscalidad⁴¹⁹. En los casos en los que la Administración tributaria francesa concluye que existe un abuso de derecho, se aplica una sanción del 80% de los impuestos dejados de pagar o del crédito fiscal obtenido indebidamente, a menos que no se pueda establecer que el contribuyente tuvo la iniciativa o fue el beneficiario del abuso de derecho, en cuyo caso la sanción es del 40%. En aquellos supuestos en los que existe ocultación o maniobras fraudulentas, la sanción es del 80%⁴²⁰.

Asimismo, afirma el mencionado autor que “también son castigadas penalmente ciertas modalidades de elusión fiscal (*tax avoidance*) en Nueva Zelanda y Australia”⁴²¹. Con lo que respecta a la legislación australiana, la sanción administrativa básica que se aplica a un contribuyente cuando se invoca la aplicación de una GAAR es del 50% del

⁴¹⁷ GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *op. cit.*, p. 73.

⁴¹⁸ PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, *op. cit.*, 2º ed., p. 192. Dicha afirmación ya era sostenida por el mismo autor en un trabajo anterior, véase, PALAO TABOADA, C.: “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, *op. cit.*, pp. 138-139.

⁴¹⁹ DUBUT, T.: “Chapter 13: France”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, IBFD, p. 279.

⁴²⁰ Artículo 1729 del Code général des impôts. Algunos contribuyentes han intentado impugnar la constitucionalidad de estas disposiciones, sin embargo, el Consejo de Estado se negó a remitir la cuestión al consejo constitucional, considerando que estas alegaciones no eran serias, ya que las disposiciones fueron promulgadas por el legislador parlamentario, siguiendo el procedimiento que garantiza el principio de contradicción. Véase, DUBUT, T.: “Chapter 13: France”, *op. cit.*, p. 280.

⁴²¹ PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, *op. cit.*, 2º ed., p. 192.

ahorro de los impuestos como resultado de ese esquema pernicioso llevado a cabo; ahora bien, puede reducirse al 25% si la posición adoptada por el contribuyente era razonablemente discutible. Además, los importes de la sanción pueden reducirse aún más si se cumplen determinadas condiciones como por ej. la revelación voluntaria de la estructura fiscal; o puede aumentarse en el caso de que el contribuyente tenga un comportamiento obstruccionista⁴²². No obstante lo anterior, en el Código Criminal Australiano, concretamente en el apartado 134.2, se establece que la obtención de una ventaja financiera mediante engaño puede ser constitutiva de delito con pena de prisión de 10 años⁴²³. Así las cosas, podemos afirmar que la legislación australiana penaliza, al igual que la española, aquellos supuestos de evasión fiscal en los que existe engaño, pero no sanciona penalmente aquellas prácticas elusivas.

Por otro lado, con lo que respecta a Nueva Zelanda, el Comisionado de Hacienda (*Commissioner of inland revenue*) dispone de una amplia discreción para realizar cualquier ajuste que considere oportuno para contrarrestar la ventaja fiscal. En este sentido, además de negar los fines o efectos de la elusión fiscal de una transacción, restablecería los resultados fiscales legítimos y realizaría los ajustes pertinentes⁴²⁴. Del análisis de su legislación concluimos que no se hace mención expresa a ningún tipo de sanción -ni administrativa ni penal- respecto de la elusión fiscal, sin embargo, sí que se recogen sanciones tanto civiles⁴²⁵ como penales⁴²⁶ frente a la “evasión fiscal o similar”. A nuestro modo de ver, a pesar de utilizar el término “evasión fiscal o similar”, del análisis de los supuestos contenidos tanto en las sanciones civiles como en las sanciones penales, concluimos que todos ellos tienen encaje en una práctica evasiva y no elusiva⁴²⁷. La sanción civil a pagar por la evasión es del 150% del déficit fiscal resultante⁴²⁸. Asimismo, las sanciones penales establecidas cuando se ha cometido un delito de evasión fiscal son:

⁴²² KREVER, R.; MELLOR, P.: “Chapter 3: Australia”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, IBFD, p. 54.

⁴²³ Criminal Code Act 1995, no. 12, 1995, division 134.2 Obtaining a financial advantage by deception. Véase, CASHMERE, M.: “Chapter 2: Australia”, en BROMWYN, K. (ed.) *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*, New York, Springer, 2012, pp. 52-56.

⁴²⁴ ELLIFFE, C.; SMITH, A.: “Chapter 22: New Zealand”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, IBFD, p. 464-466.

⁴²⁵ Tax Administration Act 1994, No 166, Part 9 Penalties, Civil penalties, 141 E.

⁴²⁶ Tax Administration Act 1994, No 166, Part 9 Penalties, Criminal penalties, 143B.

⁴²⁷ En este sentido, consideramos que el elemento determinante es la utilización del término “a sabiendas” (“knowingly”), ya que esa actuación supone atentar directamente contra la ley. En ningún momento se hace mención a actos o negocios llevados a cabo de forma artificiosa.

⁴²⁸ Tax Administration Act 1994, No 166, Part 9 Penalties, Civil penalties, 141 E (4).

i) una pena de prisión de hasta 5 años; o ii) una multa no superior a 50.000 dólares; o iii) ambas cosas⁴²⁹.

En un análisis de la elusión fiscal en Nueva Zelanda, señala PREBBLE en relación con las sanciones a operaciones constitutivas de elusión fiscal, que “las sanciones impuestas son económicas, aunque la evasión puede ser castigada con penas de prisión”⁴³⁰.

Por todo ello, del análisis realizado de la normativa nacional y algunas referencias al derecho comparado, debemos concluir que el hecho de que el derecho penal no pueda sancionar la elusión fiscal no es óbice para afirmar que las conductas encuadradas en el “conflicto en la aplicación de la norma” puedan ser sancionadas desde una perspectiva administrativa⁴³¹. Si bien, la actual regulación del artículo 206 bis de la LGT presenta problemas de constitucionalidad⁴³², por lo que es necesario y deseable que puedan ser solucionados mediante reforma legal.

⁴²⁹ Tax Administration Act 1994, No 166, Part 9 Penalties, Criminal penalties, 143B (4).

⁴³⁰ PREBBLE, Z.; PREBBLE, J.: “Chapter 12: New Zealand”, en BROMWYN, K. (ed.) *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*, New York, Springer, 2012, p. 259.

⁴³¹ En ese mismo sentido, afirma MARTÍNEZ LOZANO que “la conjunción de la doctrina sobre el deber de contribuir, que se extiende al ámbito sancionador administrativo y de la doctrina sobre la relativización en dicho ámbito de los principios del derecho penal, podría incentivar un cambio de doctrina constitucional que posibilitase, al menos, las sanciones administrativas cuando se declare el conflicto en la aplicación de la norma”. Véase, MARTÍNEZ LOZANO, J.M.: “El conflicto en la aplicación de la norma”, *op. cit.*, p. 425. Asimismo, GARCÍA BERRO pone de manifiesto que considera oportuno imponer sanciones administrativas a aquellas operaciones artificiosas cuya finalidad sea eludir el tributo, y en este sentido expresa que “nos hallamos ante operaciones cada vez más frecuentes y complejas, y que para ser puestas en claro requieren un considerable derroche de tiempo y esfuerzo por parte de la Administración, lo que hace recomendable a mi juicio endurecer cuanto antes la reacción frente a las mismas”. Véase, GARCÍA BERRO, F.: “Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario”, *op. cit.*, pp. 341-342. En un sentido similar, SANZ GADEA afirma que “en la medida en que se advirtiera un propósito de elusión fiscal, (...) debería aplicarse sanción administrativa, reservándose la penal para la ocultación de hechos, mediante el falseamiento.”, Véase, SANZ GADEA, E.: “Medidas antielusión fiscal”, *op. cit.*, p. 227.

⁴³² NAVARRO SCHIAPPACASSE, M.P.: “La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos”, *op. cit.*, p. 181. Dicha autora pone de manifiesto los siguientes problemas de constitucionalidad: “el núcleo esencial de la conducta ha de ser complementado con un criterio interpretativo de una Comisión consultiva, que no tiene carácter de reglamento; la conducta sancionada contempla un elemento analógico al exigir una «igualdad sustancial» de la conducta sancionada con un criterio interpretativo, y finalmente, la infracción puede ser aplicada con carácter retroactivo”.

4.4.7. Valoración del artículo 15 LGT

Sentadas las anteriores premisas, hemos de referenciar que, para algunos autores, entre ellos, PALAO TABOADA, la figura del conflicto es la misma que su predecesora, el fraude de ley⁴³³. Sin embargo, para otros como GARCÍA NOVOA la cláusula del conflicto en la aplicación de la norma constituye una nueva figura diferenciada del antiguo fraude de ley e incorpora unas notas propias. En el fraude se buscaba el amparo “aparente” de una norma (norma de cobertura), pudiendo darse la paradoja de que la norma de cobertura fuese una “ausencia de norma”, para eludir otra norma (norma defraudada). Todo ello condicionado a un elemento subjetivo, como era que toda la operación en fraude tuviese lugar “con el propósito de eludir el pago del tributo”⁴³⁴.

El actual artículo 15 LGT tiene un cariz objetivo, no porque elimine todos los elementos subjetivos -lo cual es imposible en cualquier norma que regule comportamientos humanos- sino porque la fundamenta en los efectos conseguidos y no en las finalidades perseguidas. Téngase en cuenta que, frente a la doctrina del *business purpose*, el artículo 15 no se observa exclusivamente la concurrencia de una ventaja fiscal sino también el efecto jurídico-económico que provoca⁴³⁵.

Se supone que la Administración deberá probar la concurrencia de esa “ventaja fiscal” comparando dos negocios: el realizado y el que se debería haber realizado. Si ambos son negocios típicos, el punto sobre el que se debe hacer el razonamiento es si existen efectos jurídicos o económicos relevantes más allá de la ventaja fiscal detectada. Si el negocio realizado no tiene sustantividad propia y su único efecto es obtener una ventaja fiscal, la Administración tributaria aplicará el artículo 15 LGT.

En resumidas cuentas, el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma constituye una de las cuestiones más polémicas sobre la aplicación de las normas tributarias. En ese sentido, creemos que la cláusula antielusiva del artículo 24 LGT 1963 fue un fracaso, el cual no se superó ni con la reforma de 1995 ni tampoco con la introducción de la vigente LGT 2003 y su posterior reforma en el año 2015.

⁴³³ PALAO TABOADA, C.: “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *op. cit.*, pp. 87 y 90.

⁴³⁴ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, pp. 395-396.

⁴³⁵ *Ibidem*, pp. 396-397.

Dicha aseveración encuentra su fundamento tras analizar el precepto desde una perspectiva global, pues, aunque compartamos que ha habido una mejora técnica respecto de su predecesor en el sentido de que se ha objetivado la norma, ello no puede impedirnos referenciar los problemas que le siguen aquejando: denominación imprecisa, la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, el mantener el procedimiento especial sin respetar los derechos y garantías de los contribuyentes, y la poca operatividad en la aplicación del artículo desde los albores hasta hace unos años. No obstante, parece que estamos asistiendo a una mayor aplicabilidad del artículo 15 LGT, prueba de ello son los informes publicados por la Comisión consultiva, los cuales procedemos a analizar.

4.4.8. Informes de la Comisión consultiva sobre el conflicto en la aplicación de la norma

Hasta el momento, la Comisión consultiva ha publicado nueve informes sobre la concurrencia del conflicto en la aplicación de la norma. El primero de estos informes se publicó en septiembre de 2018 –tras los casi 15 años que llevaba en vigor la LGT–. Este informe analiza la deducibilidad en el IS de aquellos gastos financieros generados en una deuda intragrupo tras efectuar una serie de operaciones de reorganización intragrupo. Así las cosas, tuvimos que esperar casi tres años para ser conocedores del siguiente informe de la Comisión consultiva, el segundo informe se publicó en mayo de 2021. En este supuesto, la Comisión consultiva analiza la triple operación societaria en una de las sociedades del grupo, de cual se derivan unas pérdidas deducibles en el IS. Pocos meses más tarde, la Comisión consultiva publicó otros dos informes en relación con el conflicto en la aplicación de la norma, el tercer informe se hizo público en septiembre y el cuarto en diciembre de 2021. En relación con el tercer informe, se deniega la deducibilidad del IVA soportado por una sociedad interpuesta para la construcción de un centro de enseñanza. El cuarto informe, aborda la operativa diseñada para aplicar la exención del artículo 14.1c) del IRNR, cuando en realidad el beneficiario efectivo de las rentas era una empresa estadounidense.

Tras ello, cabe advertir que el 2022 ha sido un año especialmente activo en cuanto a la publicación de informes por parte de la Comisión consultiva, en tanto durante ese año se han publicado cinco informes. A finales de enero de 2022 se publicó el quinto informe

en el que se analiza la operativa societaria para la deducción del IVA y, a mediados de febrero de 2022, se publicaron el informe n.º 6 y n.º 6 bis en el que se analiza también un supuesto de interposición societaria para deducirse el IVA soportado. Poco tiempo después, en el mes de mayo, se publicó el séptimo informe en el que se aborda la utilización artificiosa de una comunidad de bienes con la única finalidad de poderse deducir las cuotas de IVA. Tras el periodo estival, a principios del mes de septiembre, se hicieron públicos el octavo y noveno informe. En relación con el octavo, el objeto de comprobación fue el IRNR de 2017, y más concretamente, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades residentes en España. Por último, el informe noveno aborda un conjunto de operaciones donde se plantea la legalidad de la deducibilidad fiscal de gastos financieros derivados de una financiación intragrupo en el ámbito del IS de los ejercicios 2014 a 2018.

Ahora bien, del análisis de dichos informes parecen desprenderse unos criterios de interpretación diferentes del artículo 15 LGT. Motivo por el cual, hemos considerado oportuno dividirlos en tres grupos distintos⁴³⁶.

4.4.8.1. Clasificación

En el primero de estos grupos se encuentran los redactores de los informes n.º 1, 2, 4 y 8. En ellos se establece que el fraude de ley tributario se basa en el fraude de ley civil. Asimismo, entienden que el artículo 15 LGT es lo mismo que el fraude de ley regulado en la LGT 1963, es una norma que establece límites a la autonomía privada en el ámbito tributario⁴³⁷, otorgando un instrumento a la Administración tributaria para reaccionar

⁴³⁶ A la vista de los distintos criterios en la resolución de dichos informes, la Comisión consultiva está lejos de formar un criterio uniforme, motivo por el que rehusamos afirmaciones como “debe señalarse que la Agencia Estatal de Administración Tributaria realiza en su seno una constante labor uniformadora”, en MARTÍNEZ LOZANO, J.M.: “El conflicto en la aplicación de la norma”, *op. cit.*, p. 421. En igual sentido al nuestro se pronuncia SANZ GÓMEZ, quien pone de manifiesto que es probable que esas diferencias entre grupos se deban a una diferente composición de la Comisión consultiva. Además, se pronuncia sobre los posibles autores del informe n.º 3 tomando como referencia las iniciales de las personas firmantes de este informe. Véase, SANZ GÓMEZ, R.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y los grupos empresariales internacionales: análisis de los informes de la comisión consultiva del art. 159 LGT”, *op. cit.*, p. 137, nota al pie n.º 27. Coincidimos casi plenamente con este autor en la división de los informes en distintos grupos, no obstante, SANZ GÓMEZ considera que el informe n.º 9 debe enmarcarse en el primer grupo, mientras que a nuestro modo de ver, este informe es una rara avis que lo hace merecedor de constituir un tercer grupo.

⁴³⁷ En este sentido, resulta necesario poner de manifiesto que las normas tributarias y civiles han tenido una evolución diferente. Mientras que por un lado las normas tributarias son “normas imperativas e

contra las planificaciones fiscales que atentan contra el principio de capacidad económica. En relación con los redactores de estos informes, señala MARÍN BENÍTEZ que “consideran que el concepto de abuso es previo, autónomo e independiente a la propia norma antiabuso aplicada y que esta puede ser aplicada a cualquier economía de opción que produzca resultados contrarios al principio de capacidad económica, con independencia de las circunstancias concurrentes en ella”⁴³⁸.

El segundo grupo lo conformarían los redactores de los informes n.º 3, 5, 6 y 7. Estos consideran que el conflicto en la aplicación de la norma es un “nuevo instrumento” a disposición de la Administración tributaria, pero en última instancia no presenta características sustanciales que lo diferencien de su predecesor, el fraude de ley. Además, afirman que “existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley”. Consideran que el segundo de los requisitos establecidos en el artículo 15 LGT, esto es, “no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal”, es una manifestación del primer requisito y lo pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto”, cuando en ningún momento el artículo 15 LGT hace referencia a “propósito o motivos” sino a efectos⁴³⁹.

El tercero grupo lo conformarían los redactores del informe n.º 9. Este informe constituye una rara avis por la particularidad del supuesto analizado, en tanto en cuanto el supuesto de hecho está constituido por un maremágnum de operaciones, por lo que resultará difícil que exista identidad sustancial con un supuesto futuro. A pesar de lo

irrenunciables, que se aplican a cualquier caso, y, por tanto, incluso por encima de la voluntad de los particulares”; por otro lado, el ordenamiento civil está compuesto -mayoritariamente- por “normas dispositivas o permisivas, que facultan a las partes para configurar sus relaciones dentro de ciertos límites”. Por todo ello, debido a estas diferencias en el diseño normativo, la autonomía de la voluntad actuará de manera radicalmente diferente en un ordenamiento y en otro. Véase en este sentido GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 77.

⁴³⁸ MARÍN BENÍTEZ, G.: “Reflexiones al hilo de los informes de la Comisión consultiva sobre el conflicto en la aplicación de la norma”, *Fiscal blog*, 2022.

⁴³⁹ En este sentido, MARÍN BENÍTEZ considera que “no les importa luego fundir unos con otros en aras de que todos ellos queden a la postre resumidos en una circunstancia que no figura en la formulación lingüística de la norma: la motivación fiscal de los negocios realizados”, en MARÍN BENÍTEZ, G.: “Reflexiones al hilo de los informes de la Comisión consultiva sobre el conflicto en la aplicación de la norma”, *op. cit.* Por su parte, SANZ GÓMEZ también critica “la íntima relación entre los dos requisitos”, ya que la intención del particular se suprimió por el legislador en 2003, cuando reconfiguró la cláusula general antielusión en torno a dos requisitos. Véase, SANZ GÓMEZ, R.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y los grupos empresariales internacionales: análisis de los informes de la comisión consultiva del art. 159 LGT”, *op. cit.*, p. 138.

anterior, lo característico de este informe es que realiza un compendio de los criterios sostenidos por los redactores de los dos grupos anteriores. En primer lugar, fundamentan su criterio en la misma línea que los informes n.º 1, 2, 4 y 8, esto es, el fraude de ley tributario se basa en el fraude civil y, además, el artículo 15 LGT es lo mismo que el fraude LGT 1963. Sin embargo, tras referenciar esa criticable fundamentación, prosiguen poniendo de manifiesto que los dos requisitos previstos legalmente para la aplicación del artículo 15 LGT “se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley”.

4.4.8.2. Informes que sustentan que el artículo 15 LGT se basa en el fraude civil y no existen diferencias con el fraude LGT 1963

A) Informe n.º 1

El objeto del primer informe publicado por la Comisión Consultiva es la comprobación del IS de los periodos 2011 a 2014 y, más concretamente, los gastos financieros de financiación intragrupo. Tras hacer referencia al supuesto fáctico⁴⁴⁰, en el fundamento tercero analiza la concurrencia del conflicto en la aplicación de la norma. En

⁴⁴⁰ Las empresas a las que se hace referencia en este informe pertenecen a un Grupo empresarial internacional. La matriz es una sociedad alemana y tiene filiales en España y en Portugal. Hasta la constitución de la Sociedad 1 SL ESP el grupo mercantil estaba formado por una entidad matriz SOCIEDAD 2 SA ESP y 5 filiales (3 filiales en España y 2 en Portugal) de las cuales participaba en un 100%.

En el año 2005 se creó la SOCIEDAD 1 SL ESP. Al año siguiente, la Matriz alemana realizó un aumento de capital de la SOCIEDAD 1SL ESP mediante la aportación del 25% del capital de la entidad SOCIEDAD 2 SA ESP. Paralelamente, ese mismo año, la Matriz alemana otorgó un préstamo a la SOCIEDAD 1 SL ESP para la adquisición del 75% de la SOCIEDAD SA ESP. El contrato de préstamo entre Matriz Alemana y SOCIEDAD 1 SL ESP tiene un interés del 4,3% y una duración de 10 años.

Así las cosas, el organigrama mercantil de la sociedad cambia, las empresas operativas de España y Portugal pasan a depender de la SOCIEDAD 1 SL ESP. El objeto social de esta última era la actuación como una sociedad holding, con tenencia de todo tipo de acciones o participaciones en sociedades y la prestación de servicios de asesoramiento, asistencia técnica y financiación a todas ellas.

No obstante lo anterior, en el contexto de reestructuración y reagrupación empresarial se efectuaron múltiples operaciones. Si bien la idea del grupo alemán era potenciar a la SOCIEDAD 1 SL ESP, esta circunstancia no solo no se produjo, sino que se fue reduciendo, hasta llegar a una mínima expresión entre los años 2010 y 2014.

Del análisis del informe de la Comisión consultiva se deriva que el número de empleados en la SOCIEDAD 1 SL ESP se fue reduciendo con el transcurso del tiempo; prácticamente todos los trabajadores con sueldo más elevado de la SOCIEDAD 1 SL ESP proceden de otras sociedades; y prácticamente todas las personas en nómina en la SOCIEDAD 1 ESP realizan trabajos para otras sociedades del grupo. Lo cual pone de manifiesto que la SOCIEDAD 1 SL ESP no tenga medios humanos que puedan realizar la actividad de empresa holding que tiene encomendada. Además de ello, carece de inmovilizado material o inmaterial contabilizado para el desarrollo de su actividad. Por último, y a mayor abundamiento, el resultado financiero de esta sociedad solo es positivo cuando sus filiales operativas reparten dividendos.

este sentido, comienza ese fundamento con una transcripción del tenor literal del precepto y, seguidamente referencia que

“de acuerdo con la Exposición de Motivos de la LGT, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es la nueva figura llamada a sustituir al fraude de ley tributaria, que se regulaba en el artículo 24 de la anterior Ley General Tributaria, Ley 230/1963, como instrumento de la lucha contra el fraude fiscal sofisticado. Quiere esto decir, que ambas figuras vienen a cumplir una misma función en el ordenamiento jurídico tributario, que no es otra que establecer un límite, desde la óptica de dicho ordenamiento, a la autonomía de la voluntad”⁴⁴¹.

A continuación, y referenciando a ALBALADEJO y DE CASTRO, la Comisión consultiva pone de manifiesto que el Código Civil, al tiempo que reconoce la autonomía de la voluntad en el campo negocial, también establece unos límites: “Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, la moral, ni al orden público” (artículo 1255 del Código Civil). Asimismo, entre los límites a que está sometida la autonomía privada, hay que salvaguardar el interés común, puesto que el Código Civil establece en su artículo 7.2 que “la Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo”⁴⁴².

Hechas las anteriores referencias, señala que para lograr una distribución y justa y equitativa con la carga tributaria, el artículo 31 CE establece que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”⁴⁴³. En este sentido, recuerda que para nuestro Tribunal Constitucional el deber de contribuir conlleva dos implicaciones fundamentales: la generalidad de la imposición y la proscripción del fraude fiscal (STC 50/1995, de 23 de febrero). Por todo ello, reitera que la autonomía privada tiene límites y que la lucha contra el fraude fiscal legitima la intromisión de los poderes públicos en la esfera de la libertad de los individuos. En consecuencia, la conclusión a la que llega la Comisión consultiva es que

⁴⁴¹ Informe n.º 1, p. 31.

⁴⁴² *Ibidem*, p. 32.

⁴⁴³ *Ibidem*, p. 32.

“el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (como antes el fraude de ley) no es otra cosa, como dijimos al comenzar este apartado, que un límite a la autonomía de la voluntad. Es decir, un instrumento que el Legislador pone en manos de la Administración Tributaria para impedir que se malogre la justicia social que proclama la Constitución (en su doble vertiente, de equitativa distribución de la carga tributaria y, en última instancia, de gasto público o Estado social), instrumento que permite a dicha Administración negar los efectos tributarios favorables derivados de determinados negocios jurídicos (precisamente los que atentan contra la citada justicia social o bien común), los cuales están hoy definidos en el artículo 15.1 de la LGT”⁴⁴⁴.

Tras ello, en el fundamento de derecho cuarto se justifica la concurrencia de los requisitos establecidos en el artículo 15 LGT. En cuanto al primero de ellos, la artificiosidad, a la vista de las circunstancias concurrentes, la Comisión consultiva concluye que la SOCIEDAD 1 SL ESP no ha participado en ningún momento en la administración de las filiales participadas, las decisiones son realmente adoptadas por la Matriz alemana y la SOCIEDAD 1SL ESP no tiene medios materiales y/o humanos para llevar a cabo los servicios de gestión de las filiales. Además, en cuanto al segundo de los requisitos, no concurren efectos jurídicos o económicos relevantes al margen de los gastos financieros que se han minorado de la base imponible de la sociedad española. Por tanto, no hay unos efectos distintos del ahorro fiscal⁴⁴⁵. En última instancia, concluye la Comisión consultiva que

“nos encontramos ante meras operaciones de reordenación intragrupo, sin que se haya visto alterada la estructura ni el funcionamiento del GRUPO y sin que la creación de la entidad SOCIEDAD 1 SL ESP y la posterior adquisición de sendas filiales operativas (española y portuguesa), haya tenido un sentido económico distinto de la generación del préstamo intragrupo y los consiguientes gastos financieros en sede de SOCIEDAD 1 SL ESP. Dichas operaciones carecen de efectos jurídicos o económicos relevantes, al margen de permitir la generación de gastos

⁴⁴⁴ *Ibidem*, p. 34.

⁴⁴⁵ En este informe la Comisión consultiva se limita a identificar el beneficio fiscal obtenido por la sociedad inspeccionada, pero no se analiza expresamente que sea la única ventaja derivada del uso de los negocios considerados artificiosos. Véase, SANZ GÓMEZ, R.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y los grupos empresariales internacionales: análisis de los informes de la comisión consultiva del art. 159 LGT”, *op. cit.*, p. 151. Además, compartimos la afirmación expuesta por dicho autor al señalar que, del análisis de los informes del primer grupo en relación con el requisito de la ausencia de efectos económicos relevantes distintos del ahorro fiscal, se vislumbra un estudio bastante somero, y, en el informe n.º 1, tal vez insuficiente. *Ibidem*, p. 152.

deducibles en el Impuesto sobre Sociedades español. Así pues, en el ejercicio 2011, no existen necesidades de financiación reales; antes bien, éstas se han creado artificiosamente, por medio de la asignación de participaciones sociales intragrupo⁴⁴⁶.

Tras el pronunciamiento realizado por la Comisión consultiva en el presente informe, consideramos oportuno poner de manifiesto algunas críticas. En este sentido, a pesar de que parte de la doctrina entienda que el fraude de ley tributaria era una especialidad del fraude de ley civil⁴⁴⁷, no consideramos correcta la afirmación de que el fraude de ley tributario es una modalidad del fraude de ley civil o que se fundamenta en el fraude de ley civil. A tal conclusión se llega analizando la dicción del artículo 24 LGT 1963, pues si fuese el mismo instituto que el fraude de ley civil, debería cumplir con los tres requisitos que caracterizan a este último: la obtención de un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario de él; la existencia de una norma de cobertura; y la aplicación de la disposición que se hubiera intentado eludir.

- i) En relación con el primero de ellos, la juridicidad del derecho tributario solo resulta aplicable y despliega sus efectos desde que los negocios jurídicos se hayan realizado y haya nacido la obligación de pagar el tributo; solo a partir de ese momento la conducta prevista se hace exigible y puede operar la prohibición implícita del comportamiento contrario al mandato. El artículo 24 LGT 1963 no estaba atacando la búsqueda de un resultado contrario al ordenamiento, este artículo partía del presupuesto de la realización de un hecho no tipificado como hecho imponible, el cual produce un resultado equivalente a otro que sí que está configurado como hecho imponible. Por todo ello, no hay un “resultado prohibido” en los términos establecidos en el derecho civil, el artículo 24 LGT 1963 perseguía una ventaja fiscal, es decir, con la aplicación del fraude se impedía el nacimiento de esas ventajas fiscales que se pretendían obtener⁴⁴⁸.
- ii) Respecto del segundo de los requisitos, tampoco observamos en el artículo 24 LGT 1963 la presencia de “norma de cobertura/norma defraudada” que es

⁴⁴⁶ Informe n.º 1, p. 44.

⁴⁴⁷ Entre otros, PÉREZ ARRAIZ, J.: *El fraude de ley en el Derecho Tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1996, p. 22.

⁴⁴⁸ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pp. 87-88.

propia del fraude civil. En el fraude civil los particulares se acogen a una norma de cobertura para eludir la aplicación de la norma imperativa; a través de dicha actuación, realizan un acto o hecho para lograr un resultado prohibido por el ordenamiento. Sin embargo, en el fraude de ley tributario el particular se acoge a un hecho no previsto como hecho imponible, lo que significa que en realidad se acoge a la “falta de norma”. En el ámbito tributario se evita el hecho imponible, por lo que el contribuyente se mueve siempre fuera del ámbito de la norma defraudada; sin embargo, en el ámbito civil, al lograrse el resultado prohibido, en cierta medida se logra el presupuesto de la norma defraudada. Por todo ello, el fraude civil y el fraude tributario son supuestos distintos⁴⁴⁹.

- iii) En relación con el último de los requisitos, en el fraude a la ley civil existe un conflicto entre normas: una permisiva, en la que se ampara el particular, y otra prohibitiva. Ante tal situación, los poderes públicos deben intervenir para evitar que se produzca el resultado prohibido, lo que se traduce en la aplicación de la norma defraudada. Sin embargo, en el fraude de ley tributario no existe ese conflicto entre normas, pues como no se ha producido ninguna incidencia en la norma defraudada, no ha surgido ningún mandato susceptible de provocar en el particular un resultado contrario al ordenamiento. Por tanto, la respuesta no era la misma que en el ordenamiento civil (aplicación de la norma defraudada), sino la habilitación excepcional del hecho imponible a través de su extensión analógica al hecho equivalente⁴⁵⁰.

Una vez argumentada la distinción entre el fraude de ley tributario y el fraude a la ley civil, otra de las críticas a los fundamentos esgrimidos por la Comisión consultiva es la equiparación del conflicto en la aplicación de la norma al antiguo fraude de ley. En este sentido, tal y como hemos expuesto en apartados anteriores⁴⁵¹ fueron varias las causas que propiciaron la reforma y la superación del modelo establecido en el artículo 24 LGT 1963, entre ellas, la referencia a un supuesto analógico o a una interpretación extensiva y la utilización del término “finalidad”.

⁴⁴⁹ *Ibidem*, pp. 89-91.

⁴⁵⁰ *Ibidem*, pp. 91-92. Asimismo, para un análisis de la analogía véase GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., pp. 250-259.

⁴⁵¹ Véase apartado 4.4.1. “Antecedentes y superación del modelo establecido en el art. 24 LGT 1963”.

Tras la entrada en vigor de la LGT, entendemos que, a pesar de las críticas que se pueden realizar al conflicto en la aplicación de la norma, con todo, es una figura nueva diferenciada del antiguo fraude de ley, que supera algunas deficiencias que tenía su predecesor y que incorpora notas propias. Por todo ello, y como señala GARCÍA NOVOA, “ante la nueva Ley General Tributaria de 2003, debemos dejar de lado el concepto de “fraude de ley tributaria” y centrar la cuestión en la llamada elusión fiscal”⁴⁵².

B) Informe n.º 2

En el presente informe es objeto de comprobación por parte de la Inspección de los Tributos el IS de los periodos 2013 y 2014, y, más concretamente, la comprobación de la base imponible negativa generada⁴⁵³.

En los fundamentos de la Comisión Consultiva, tras hacer mención a la competencia y el procedimiento en los fundamentos de derecho primero y segundo, el fundamento de derecho tercero analiza el conflicto en la aplicación de la norma: concepto y requisitos. Sin embargo, se limita a hacer una transcripción literal de la fundamentación utilizada en el mismo fundamento de derecho en el Informe n.º 1⁴⁵⁴.

⁴⁵² GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, op. cit., p. 95.

⁴⁵³ Los hechos que traen causa a este informe fueron los siguientes:

La SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA, hasta el año 2005, pertenecía a un grupo multinacional (Grupo Y) cuya cabecera mundial es Y INC, con domicilio en Estados Unidos. Dentro de la organización empresarial que tenía, el accionista único de la SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA era la sociedad MATRIZ ALEMANA, la cual actuaba como matriz del grupo en Europa. En el año 2005 el Grupo Y adquiere el Grupo Z, y se decidió que la SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA adquiriese las acciones de la FILIAL FRANCESA. Posteriormente, la MATRIZ ALEMANA realizó una aportación dineraria a los fondos propios de la SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA. Dicha aportación iba dirigida a llevar a cabo una ampliación de capital en la FILIAL FRANCESA. Tras ello, se llevó a cabo una triple operación societaria en la entidad francesa:

- 1) Aumento de capital de FILIAL FRANCESA. Ese aumento de capital coincide con la aportación recibida por la SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA de MATRIZ ALEMANA.
- 2) Reducción de capital de FILIAL FRANCESA. Se produce una reducción de capital para compensar pérdidas y para aumentar la partida “otras reservas”.
- 3) Aumento de capital en FILIAL FRANCESA. A esta ampliación no acude el accionista único (SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA), sino que es suscrita íntegramente por la MATRIZ ALEMANA. De esta forma, la SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA ve reducido su porcentaje de participación en la sociedad francesa, pasando del 100% al 10%. Paralelamente, la MATRIZ ALEMANA pasa a poseer el 90% de participación.

⁴⁵⁴ Concluyendo, igualmente, que “el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (como antes el fraude de ley) no es otra cosa, como dijimos al comenzar este apartado, que un límite a la autonomía de la voluntad. Es decir, un instrumento que el Legislador pone en manos de la Administración Tributaria para impedir que se malogre la justicia social que proclama la Constitución (en su doble vertiente, de equitativa distribución de la carga tributaria y, en última instancia, de gasto público o Estado social), instrumento que permite a dicha Administración negar los efectos tributarios favorables derivados de determinados negocios

A juicio de la Comisión consultiva, para conseguir deducir fiscalmente en España las pérdidas acumuladas durante los años 2005 a 2011 por la sociedad francesa, la MATRIZ ALEMANA diseña una serie de operaciones societarias que únicamente persiguen aumentar el coste de adquisición de SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA en la entidad francesa. Señala que la inversión (aumento de capital) y simultánea desinversión (transmisión del 90% de su participación) en la entidad francesa resultan notoriamente artificiosas o impropias para la consecución del resultado obtenido. Resulta impropia por carecer de sentido asumir íntegramente el saneamiento de las pérdidas de una entidad para, el mismo día, ver diluida su participación en ella de un 100% a un 10%. Por todo ello, concurren las circunstancias establecidas en el artículo 15.1 a) LGT.

Por otro lado, analiza el segundo de los requisitos, la no concurrencia de efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. En este sentido, señala que la operativa ha permitido que SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA deduzca unas pérdidas fiscales que minoraron la base imponible del IS del 2011, derivando en una base imponible negativa en ese periodo. Esta base imponible negativa ha sido compensada con los resultados positivos de los años posteriores.

Considera la Comisión consultiva que con la operativa seguida no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales. A mayor abundamiento, pone de manifiesto que la entidad alemana disponía de otra alternativa, la cual consistía en adquirir la participación en FILIAL FRANCESA y, a continuación, sanear sus pérdidas mediante la aportación de fondos. Esta operativa hubiese sido la “usual o propia” y, además, la entidad española no habría deducido fiscalmente estas pérdidas.

A la vista de estas manifestaciones, el obligado tributario presentó un escrito de alegaciones en el que se recogía que

“(…) lo que resulta aún más sorprendente es que, tras haber calificado las operaciones realizadas de complejas, poco usuales y artificiosas, lo que plantea la Inspección es realizar las mismas operaciones pero en sentido inverso”⁴⁵⁵. Por tanto, “(…) lo que se cuestiona en este expediente no es la complejidad o artificialidad de las

jurídicos (precisamente los que atentan contra la citada justicia social o bien común), los cuales están hoy definidos en el artículo 15.1 de la LGT”. Véase, Informe n.º 2, p. 19.

⁴⁵⁵ Informe n.º 2, p. 27.

operaciones realizadas por mi representada, sino quien debe asumir las pérdidas generadas en FILIAL FRANCESA mientras fue socio de la misma SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA”⁴⁵⁶.

A tal efecto, considera la Comisión consultiva que si se aborda el asunto desde el punto de vista de la racionalidad con la que habría actuado una entidad independiente, resulta evidente que

“la inversión en FILIAL FRANCESA (recapitalización para sanear sus pérdidas), unida a la simultánea desinversión (transmisión del 90% de la participación), no parece la mejor alternativa para SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA. Existen otras alternativas claramente más atractivas, entre las que se encuentra simplemente la de no haber realizado la operación. En el caso que analizamos, dado que SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA se iba a deshacer del 90% de la participación en FILIAL FRANCESA, incluso la disolución y liquidación de la entidad francesa hubiera sido una alternativa más atractiva para la entidad española, considerada como entidad independiente, puesto que la pérdida máxima que le podría corresponder tendría como límite la inversión inicial realizada en la entidad francesa”⁴⁵⁷.

Así las cosas, compartimos el argumento esgrimido en el escrito de alegaciones pues no se pueden tildar las operaciones como de artificiosas o impropias y poner de manifiesto que si se hubiesen hecho en orden inverso ello no conllevaría artificiosidad. Pero además de ello, nos parece del todo criticable y una auténtica limitación al derecho recogido en el artículo 38 CE que la Comisión consultiva ponga de manifiesto que, antes de realizar esa operativa societaria, hubiera habido dos alternativas más atractivas desde el punto de vista de la razonabilidad económica, como son la disolución y la liquidación, para de esta forma limitar la pérdida fiscal.

Es más, resulta procedente referenciar (de forma anticipada) la opinión de la Comisión consultiva en el informe n.º 3: “Si bien es cierto que la realización del conjunto de negocios examinados podría buscar amparo en el principio de autonomía de la voluntad, no lo es menos que, para que fuera entendible, habría que estar en disposición de dar cuenta de las razones económicas o de otro signo que justificasen una actuación

⁴⁵⁶ *Ibidem*, pp. 27-28.

⁴⁵⁷ *Ibidem*, pp. 29-30.

tal”⁴⁵⁸. En este sentido, consideramos que el contribuyente ha expuesto una explicación fundamentada de los objetivos que pretendía alcanzar y la justificación legal utilizada, por todo ello, consideramos desproporcionada la manifestación de la Comisión consultiva en el sentido de que lo deseable, por usual (y añadimos, por ser más beneficioso para la Hacienda pública) hubiese sido que se hubiesen llevado a cabo en el orden inverso.

En ese orden de cosas, la Comisión consultiva llega a la conclusión de que la SOCIEDAD LIMITADA ESPAÑOLA realizó un conjunto de operaciones que mermaron considerablemente su tributación en España, siendo su principal naturaleza estrictamente tributaria. Entiende que la única finalidad ha sido deducir en el IS una pérdida considerable derivada de la participación en una entidad de la que a su vez se transmite el 90% de la misma. Por tanto, considera que es artificioso e impropio que el contribuyente realice una inversión tan importante con el fin de sanear las cuentas de la sociedad en la que participa al 100%, si su intención es transmitir inmediatamente el 90% de la misma.

C) Informe n.º 4

En este Informe la Comisión analiza las retenciones a cuenta del IRNR (periodo 08/2015 a 07/2019) sobre intereses satisfechos a una entidad holandesa del grupo, las cuales fueron declaradas como exentas en el modelo 296⁴⁵⁹.

⁴⁵⁸ Informe n.º 3, p. 17.

⁴⁵⁹ En el presente supuesto, las empresas a las que se hace referencia pertenecen a un determinado Grupo empresarial internacional. Se trata de empresas que han sido constituidas en EE. UU., Holanda y España. La SOCSL ESP pertenece a un grupo americano, cuya matriz mundial es SOC 1 INC EE. UU., con domicilio y dirección en EE. UU. La SOC 2 INC EE. UU. es titular del 100% de las participaciones de SOCSL ESP. A su vez, la SOC 1 INC EE. UU. es titular al 100% de SOCBV HOL y SOC 2 INC EE. UU. En el marco de las actuaciones de comprobación e investigación, se desprende que SOCSL ESP ha satisfecho intereses financieros derivados de dos préstamos participativos y de unas líneas de créditos a otra empresa del grupo, concretamente a SOCBV HOL, domiciliada en Países Bajos, la cual está participada al 100% por la matriz del grupo SOC 1 INC EE. UU. Estos pagos realizados por SOCSL ESP a SOCBV HOL se declararon exentos en virtud del artículo 14.1 c) del TRLIRNR.

Así las cosas, en el año 2018 la AEAT recibió información espontánea de las autoridades fiscales de los Países Bajos, en la cual se comunicaba que la sociedad SOCBV HOL, calificada como empresa de servicios financieros, no cumple con todos los requisitos exigidos en los Países Bajos a las entidades que pagan o cobran intereses, en particular, porque los registros contables de la empresa deben estar físicamente en los Países Bajos; sin embargo, la SOCBV HOL declaró que durante el 2016 la contabilidad se realizó y está ubicada en EEUU. A mayor abundamiento, de dicha información, se confirma que la entidad SOCBV HOL declaró igualmente su contabilidad en los EE. UU. durante los años 2015, 2017, 2018 y 2019.

Del análisis económico y financiero de la SOCBV HOL se desprende que la empresa tiene su domicilio declarado en la misma dirección que otras 4.255 compañías de “holding financiero”. SOCBV HOL no tiene participaciones en ninguna entidad desde su constitución hasta la fecha actual y, además, la empresa no tiene trabajadores en ninguno de los ejercicios objeto de comprobación. Además, la financiación que

Tras analizar los hechos que traen causa a este informe, en el fundamento tercero, se desmarca del criterio sostenido en el informe preceptivo (informe n.º 3) y se pronuncia en consonancia con los informes n.º 1 y 2⁴⁶⁰. Seguidamente, en el fundamento de derecho cuarto, analiza el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 15 LGT. A diferencia de lo manifiesto en el informe n.º 3, en este -por suerte- expone que para aplicar el artículo 15 LGT se exige “la concurrencia de dos requisitos para su apreciación”.

En relación con el primero de los requisitos, esto es, que los actos o negocios individualmente considerados o en su conjunto sean notoriamente artificiosos o impropios, requiere una exégesis de los hechos o indicios desarrollos. En este sentido, se ponen de manifiesto, entre otros, los siguientes: 1) SOCBV HOL carece de presencia y de sustancia económica conforme a la legislación de Países Bajos; 2) La única función que asume esta empresa consiste en recibir préstamos de la matriz y prestarlos a SOCSL ESP; 3) SOCBV HOL no tiene empleados; 4) La financiación que recibe SOCBV HOL procede exclusivamente de su matriz (SOC 1 INC EE. UU); 5) No tiene activos inmateriales o materiales en el balance, únicamente activos financieros. 6) Los ingresos registrados por SOCBV HOL proceden en más del 99% con los intereses que satisface SOCSL ESP, y los gastos registrados son los intereses que paga por la financiación recibida de SOC 1 INC EE. UU⁴⁶¹.

SOCBV HOL concede a SOCSL ESP tiene su origen, exclusivamente, en la financiación que le ha concedido la matriz de EE. UU., esto es, SOCBV HOL recibe fondos de su matriz americana a través de una línea de crédito que pone a su disposición y con estos fondos financia a SOCSL ESP. Por todo ello, la Comisión señala que “la única función de SOCBV HOL es percibir fondos de la matriz con los que financia a SOCSL ESP y con los intereses que percibe de SOCSL ESP paga los intereses a la matriz y reparte dividendos y, por último, con los fondos reembolsados por SOCSL ESP, devuelve la financiación otorgada por la matriz”. Véase, Informe n.º 4, p. 18.

⁴⁶⁰ En este sentido, reitera que “el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es la nueva figura llamada a sustituir al fraude de ley tributaria, que se regulaba en el artículo 24 de la anterior Ley General Tributaria, Ley 230/1963, como instrumento de la lucha contra el fraude fiscal sofisticado. Quiere esto decir, que ambas figuras vienen a cumplir una misma función en el ordenamiento jurídico tributario, que no es otra que establecer un límite, desde la óptica de dicho ordenamiento, a la autonomía de la voluntad.”. Véase, Informe n.º 4, pp. 23-24.

Tras ello, termina concluyendo que “el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (como antes el fraude de ley) no es otra cosa, como dijimos al comenzar este apartado, que un límite a la autonomía de la voluntad. Es decir, un instrumento que el Legislador pone en manos de la Administración Tributaria para impedir que se malogre la justicia social que proclama la Constitución (en su doble vertiente, de equitativa distribución de la carga tributaria y, en última instancia, de gasto público o Estado social), instrumento que permite a dicha Administración negar los efectos tributarios favorables derivados de determinados negocios jurídicos (precisamente los que atentan contra la citada justicia social o bien común), los cuales están hoy definidos en el artículo 15.1 de la LGT”. Véase, Informe n.º 4, p. 26.

⁴⁶¹ Informe n.º 4, pp. 27-30.

La valoración conjunta de tales indicios lleva a la Comisión consultiva a concluir que la beneficiaria real de las rentas financieras no es la entidad holandesa sino la matriz, la entidad SOCBV HOL es una sociedad instrumental cuya única función consiste en la percepción de intereses y la transferencia de estos a la sociedad americana. Señala la Comisión consultiva que la finalidad principal de esta operativa societaria es “constituir un escenario artificial con el fin de obtener una ventaja fiscal (...) La valoración conjunta de los hechos, en este expediente, permite deducir que existe una “estructura abusiva” por referencia o vinculada a un montaje puramente artificial. Se ha creado una sociedad instrumental sin sustancia económica con el fin de obtener una ventaja fiscal al situarse en el ámbito de la UE, donde el pago de los intereses goza de exención”⁴⁶².

Tras ello, analiza la concurrencia del segundo requisito exigido por el artículo 15 LGT, es decir, la no concurrencia de efectos jurídicos o económicos relevantes al margen del ahorro fiscal derivado de las operaciones analizadas. Expone la Comisión consultiva que las operaciones son realizadas por una entidad instrumental con el único resultado de beneficiarse de una exención que de otra forma no se hubiera obtenido.

Así las cosas, a juicio de la Comisión consultiva, esta operativa “ha permitido la aplicación de un beneficio fiscal (exención de retención en el IRNR), mediante la creación artificiosa de las condiciones exigidas para su obtención a través de la interposición de una sociedad instrumental en Países Bajos pero sin presencia real en dicho territorio”, además, “no es la beneficiaria efectiva de los intereses, sino una mera intermediaria entre el pagador (SOCSL ESP) y el beneficiario efectivo (SOC 1 INC EEUU)”⁴⁶³.

A estos efectos, la entidad alega que desde el momento en que España decidió unilateralmente eximir de toda retención el pago de intereses a no residentes con residencia en la UE, la correcta aplicación de la libertad de circulación de capitales contemplada en el artículo 63 TFUE, implica que una diferencia de tratamiento tributario de estos pagos y el de los flujos de capital con terceros países cumpla el concepto de “restricción”, y aunque esta restricción esté justificada a priori por la necesidad de luchar contra el fraude fiscal, esta sería inoperante respecto de los movimientos de capitales con EE.UU dada la equivalencia de los mecanismos de intercambio de información reconocidos por la doctrina del TS (entre otras, STS 21 de enero de 2021, rec. n.º

⁴⁶² *Ibidem*, p. 31.

⁴⁶³ *Ibidem*, p. 32.

5086/2018). Sin embargo, señala la Comisión consultiva que tales alegaciones no pueden admitirse puesto que no es lícito invocar la aplicación de libertades fundamentales consagradas en el TFUE cuando se ha constatado la existencia de fraude o abuso. A tal efecto, trae a colación la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019 y, más concretamente sus apartados 155, 177 y 180⁴⁶⁴.

Por todo ello, la Comisión consultiva concluye que concurren los requisitos establecidos en el artículo 15 LGT y procede declarar su aplicación. No obstante, resulta oportuno destacar la argumentación seguida en este informe por la Comisión consultiva, la cual parece sobrepasar el desliz interpretativo manifestado en el informe n.º 3 en relación con la fusión de ambos requisitos en uno solo. En este supuesto, la Comisión consultiva expone con rigor que

“El principio general de proscripción del abuso de derecho es claramente inherente a todo ordenamiento moderno, sea el comunitario o sea el nacional. En este sentido, tiene fiel reflejo en el Derecho tributario español en una de sus figuras anti-abuso general como es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT exige la concurrencia de dos requisitos para su apreciación. Por un lado, la realización de actos o negocios que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Por otro lado, que de la utilización de los citados actos o negocios no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”⁴⁶⁵.

Con todo, a pesar de que estamos conformes con la justificación y fundamentación seguida por la Comisión consultiva en el presente informe, adolece de algunos defectos o deficiencias que, de nuevo, es necesario poner de manifiesto. La primera de ellas es que se base en el fraude de ley civil. La segunda de ellas es que entienda que el conflicto en

⁴⁶⁴ *Ibidem*, p. 36. Sobre esta cuestión, algunos autores han señalado que la Administración tributaria española hace un uso selectivo e instrumental de la “doctrina derivada de los “casos daneses” del TJUE, exigiendo requisitos materiales no previstos en la normativa tributaria española, en lugar de profundizar en la interpretación de las normas objeto de la controversia, considerando su texto, contexto y finalidad, y las consecuencias que tal interpretación posee respecto de los hechos y circunstancias presentes en el caso de que se trate”. Véase, ALONSO SALCEDO, I.; CALDERÓN CARRERO, J.M.; SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “Aplicación de la cláusula antiabuso general a una estructura financiera articulada por un Grupo Multinacional a través de una entidad instrumental domiciliada en Países Bajos”, *Alerta informativa EY Abogados*, diciembre 2021, pp. 4-5.

⁴⁶⁵ Informe n.º 4, p. 38.

la aplicación de la norma es lo mismo que el antiguo fraude de ley. Por último, el hecho de que la Comisión consultiva no entre a valorar algunas alegaciones realizadas por el contribuyente⁴⁶⁶, pone de manifiesto que no hay una igualdad entre las partes intervinientes. El contribuyente tiene que esperar y soportar los costes de acudir a un procedimiento judicial para poder hacer valer algunas de sus pretensiones.

D) Informe n.º 8

El objeto de este informe fue la comprobación del IRNR de 2017, y más concretamente, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades residentes en España por su accionista único residente en Estados Unidos⁴⁶⁷.

Habida cuenta que la concatenación de operaciones tuvo como resultado la no tributación de la ganancia patrimonial obtenida en el IRNR español, la inspección tributaria dio traslado a la Comisión consultiva de los hechos, pues entendía que apreciadas en su conjunto eran artificiosas y procedía la aplicación del artículo 15 LGT.

⁴⁶⁶ *Ibidem*, pp. 34-35.

⁴⁶⁷ Los hechos que traen causa a este informe fueron los siguientes:

M SPAIN es una sociedad española cuyo único socio era la sociedad estadounidense MCORP. El Grupo internacional M inicia en 2015 una operación de integración a nivel mundial con el Grupo internacional N. En lo que respecta a las empresas españolas, se decide que las participaciones de M SPAIN se transmitan en junio de 2017 a la entidad neerlandesa N BV. No obstante, la transmisión se realiza en varios pasos, a través de una concatenación de operaciones y la intervención de varias entidades intermedias entre el transmitente (MCORP) y el adquirente (N BV). En resumidas cuentas, las operaciones fueron las siguientes: 1) MCORP aporta sus participaciones de M SPAIN a MXEI, sociedad residente en Estados Unidos; 2) MXEI aporta las participaciones a entidad estadounidense M Holding 5 LLC, que actúa como socio colectivo de la entidad neerlandesa en atribución de rentas M Global Holding CV; 3) M Holding 5 LLC transmite las participaciones a N BV. La concatenación de dicha operativa se produjo en escrituras separadas pero todas ellas se llevaron a cabo el mismo día, con escasos minutos de diferencia.

A la vista de ello, la Administración tributaria analiza las consecuencias fiscales de las operaciones descritas. En relación con la primera de ellas, la ganancia patrimonial que derivaba habría quedado sujeta a su tributación en España según lo establecido en el artículo 13.4 CDI entre España y Estados Unidos. Sin embargo, MCORP se acogió a lo establecido en el apartado 10.c) del Protocolo del CDI España y Estados Unidos, en el que se establece una excepción al artículo 13.4. Además, la segunda transmisión tampoco tributó en España por considerar el obligado tributario que no se cumplían los requisitos previstos en el artículo 13.4. referenciado.

En resumidas cuentas, ninguna de las dos entidades estadounidenses (MCORP y MXEI) tributaron por la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la participación en M SPAIN. En la primera no tributaron por acogerse al apartado 10.c) del Protocolo del CDI España y Estados Unidos; y en la segunda porque no ha tenido la participación durante 12 meses y, además, el valor de adquisición y transmisión coinciden.

Así las cosas, la Comisión consultiva en el fundamento tercero adopta la misma posición que la manifestada en idéntico fundamento en los informes n.º 1, 2 y 4⁴⁶⁸. Tras ello, en el fundamento cuatro, analiza los requisitos exigidos para la aplicación del artículo 15 LGT. En relación con el primero de ellos, la Comisión concluye que las operaciones realizadas, consideradas en su conjunto, son notoriamente artificiosas o impropias para la consecución del resultado. Señala que, si la intención última era transmitir las participaciones de M SPAIN, la sociedad MCORP hubiese podido transmitir las participaciones directamente a N BV, habiendo estado sujeta a tributación por IRNR en España⁴⁶⁹. Sin embargo, a su modo de ver, se articula a través de una concatenación de operaciones para eludir la tributación, situándose indebidamente en la exclusión prevista en el apartado 10.c) del Protocolo del CDI España y Estados Unidos.

Por su parte, el contribuyente trató de justificar sus operaciones en base a los siguientes fundamentos: 1) Evitar fluctuaciones del tipo de cambio; 2) La necesidad de solicitar una *Private Letter Ruling* al *Internal Revenue Service* (IRS). No obstante, la Comisión considera que las alegaciones no pueden ser aceptadas, pues entiende que

“la sociedad no ha justificado la necesidad de presentar una consulta al IRS americano, más allá de las alegaciones vertidas; no ha señalado que podría haber habido una tributación diferente en EEUU de realizar la transmisión analizada una forma u otra; no ha justificado que esta consulta no fuera necesaria precisamente porque la operación se realiza tortuosamente, ni esta Comisión, ciertamente, alcanza a ver esa justificación; ni se conoce tampoco si la consulta fue o no presentada al IRS; lo único que podemos concluir es que este argumento no tiene relevancia alguna”⁴⁷⁰.

En relación con el segundo requisito, simplemente afirma que de la operativa seguida no resultan efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal⁴⁷¹. Por todo ello, la Comisión concluye que “la artificiosidad de las operaciones, globalmente consideradas, la inexistencia de efectos económicos relevantes que justifiquen llevar a

⁴⁶⁸ El conflicto en la aplicación de la norma tributaria es la nueva figura llamada a sustituir al fraude de ley tributaria, que se regulaba en el artículo 24 de la anterior Ley General Tributaria, Ley 230/1963, como instrumento de la lucha contra el fraude fiscal sofisticado. Quiere esto decir, que ambas figuras vienen a cumplir una misma función en el ordenamiento jurídico tributario, que no es otra que establecer un límite, desde la óptica de dicho ordenamiento, a la autonomía de la voluntad.” Véase, Informe n.º 8, p. 15.

⁴⁶⁹ Informe n.º 8, pp. 18-19.

⁴⁷⁰ *Ibidem*, p. 25.

⁴⁷¹ *Ibidem*, p. 26.

cabo las referidas operaciones y el ahorro fiscal obtenido a través de las mismas permiten concluir que concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT”⁴⁷².

A la vista de las consideraciones manifestadas por la Comisión en este informe, además de suscribir las críticas referenciadas en los informes n.º 1, 2 y 4 en relación con la equiparación del conflicto en la aplicación de la norma con el fraude de la LGT 1963, debemos referenciar algunos aspectos que consideramos de relevancia. Echamos en falta que en el análisis sobre la aplicación del artículo 15 LGT no se hagan referencias significativas a los principios antiabuso internacionales (OCDE) o europeos (jurisprudencia del Tribunal de Justicia), máxime cuando la operativa que se ha seguido se enmarca en el CDI entre España y Estados Unidos. A mayor abundamiento, hubiese sido deseable un mayor análisis de las cláusulas que resultan de aplicación de este CDI, a los efectos de determinar si encajaba o no con el objeto y finalidad del convenio⁴⁷³. En última instancia, del análisis realizado por la Comisión parece desprenderse una advertencia que todos los grupos multinacionales deben tener en consideración cuando pretendan realizar operaciones de reestructuración que conlleven, directa o indirectamente, la transmisión de participaciones de sociedades españolas, pues deberían tener en consideración la estructura que adoptan, porque parece que la existencia de una concatenación de operaciones puede derivar en una estructura artificial. En ese orden de cosas, parece que la Administración descuida o se olvida que cada contribuyente tiene la libertad para planificar sus negocios de la forma que considere más conveniente, tomando en consideración todas las implicaciones legales que se deriven y, entre ellas, las fiscales⁴⁷⁴.

⁴⁷² *Ibidem*, p. 36.

⁴⁷³ ALONSO SALCEDO, I.; CALDERÓN CARRERO, J.M.; SÁNCHEZ DE CASTRO MARÍN-LUENGO, E.: “Nuevo informe de la Comisión Consultiva sobre la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 15 LGT: el caso de las transmisiones concatenadas de participaciones en entidades españolas por entidades no residentes”, *Alerta informativa EY Abogados*, septiembre 2022, p. 5. Además, resulta oportuno poner de manifiesto que, tal y como indican los autores referenciados, el criterio fijado en el informe n.º 8 no resulta de aplicación a aquellas operaciones efectuadas a partir de noviembre de 2019, fecha en la que entró en vigor un nuevo Protocolo (2013) al CDI entre España y Estados Unidos, toda vez que este, con carácter general, exige de tributación en España a las entidades estadounidenses que obtengan una eventual ganancia por la transmisión de participaciones en entidades españolas, con la salvedad (excepción de la excepción) que estas tuviesen sustrato inmobiliario. *Ibidem*.

⁴⁷⁴ Suscribimos la acertada conclusión a la que llegan ALONSO SALCEDO, CALDERÓN CARRERO Y SÁNCHEZ DE CASTRO MARÍN-LUENGO: “Posiblemente estemos asistiendo a un cierto cambio de paradigma (sin cobertura legal) que pasa por una reducción del umbral de abuso en el plano administrativo, y una elevación del umbral de exigencia de sustancia económica para acreditar la calificación *bona fide* de operaciones o estructuraciones que conllevan el aprovechamiento de ventajas fiscales”. ALONSO SALCEDO, I.; CALDERÓN CARRERO, J.M.; SÁNCHEZ DE CASTRO MARÍN-LUENGO, E.: “Nuevo informe de la Comisión Consultiva

4.4.8.3. Informes que fundamentan que el artículo 15 LGT no es diferente al artículo 24 LGT 1963 y compendio de requisitos

A) Informe n.º 3

En el presente informe ha sido objeto inspección el IVA de los periodos impositivos comprendidos del 2º trimestre de 2011 al 2º trimestre de 2012, así como los meses de julio a agosto de 2012⁴⁷⁵.

Tras analizar la trabazón de hechos que derivan en este informe, la Comisión, en el fundamento tercero analiza la concurrencia del conflicto en la aplicación de la norma. No obstante, a diferencia de los anteriores informes, en este pone de manifiesto que se trata de una nueva regulación. Concretamente pone énfasis en que “la nueva regulación que se realiza de este instituto viene a sustituir a la anterior figura del fraude de ley, tal y como dispone la propia LGT en su Exposición de motivos, con la finalidad de erigirse como un instrumento efectivo de la lucha contra el fraude sofisticado que a la vez supere los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria”⁴⁷⁶. Sin embargo, seguidamente expone que “el conflicto viene a ser un nuevo instrumento jurídico en poder de la Administración tributaria, que le permite reaccionar contra las infracciones indirectas del ordenamiento pero que no presenta características sustanciales que lo diferencien de su precedente, el fraude de ley”⁴⁷⁷.

sobre la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 15 LGT: el caso de las transmisiones concatenadas de participaciones en entidades españolas por entidades no residentes”, *op. cit.*, p. 6.

⁴⁷⁵ Los hechos que traen causa al tercero de los informes de la Comisión consultiva fueron los siguientes: En septiembre de 2010 LA FUNDACIÓN formalizó con el ayuntamiento un contrato de concesión demanial, por un plazo máximo de 75 años, para el uso privativo de dos parcelas municipales para la construcción y posterior explotación de un centro de enseñanza reglada en lengua extranjera de titularidad privada. En abril de 2011 el CONSORCIO TURÍSTICO concede a la FUNDACIÓN la licencia de obras para la construcción del complejo educativo. El mismo mes, se constituyó la sociedad A, cuyo único socio era la FUNDACIÓN. En septiembre de 2011 el ayuntamiento acordó que será A el ente instrumental de la FUNDACIÓN para promover y ejecutar la construcción y edificación del complejo educativo. Posteriormente, en septiembre de 2012 se suscribió un contrato de arrendamiento entre A y la FUNDACIÓN por el que la entidad interesada arrienda el 55% de la superficie del complejo a la FUNDACIÓN, y se reserva el resto, es decir, el 45% para el desarrollo por su parte de actividades complementarias como comedor, transporte, etc.

Así las cosas, por su actividad, “A” tiene derecho a la deducción (o devolución) del IVA soportado en la construcción del inmueble, puesto que se dedica a la prestación de servicios sujetos y no exentos del impuesto (arts. 92 y ss. LIVA).

⁴⁷⁶ Informe n.º 3, p. 9.

⁴⁷⁷ *Ibidem*, p. 9.

En última instancia, considera la Comisión consultiva que ambas figuras -antiguo fraude de ley y el conflicto en la aplicación de la norma- se dirigen contra los comportamientos elusivos de los obligados tributarios que pretenden reducir indebidamente sus cargas tributarias y, ese carácter indebido, se manifiesta mediante “la ausencia de una verdadera sustancia económica o sustrato mercantil en la operativa realizada”⁴⁷⁸.

Tras ello, considera necesario a la hora de delimitar los actos notoriamente artificiosos o impropios tomar como punto de partida las sentencias del TS y TC sobre el fraude de ley (entre otras, cita STS de 29 de julio de 1996 y la STC de 10 de mayo de 2005). Seguidamente, la Comisión consultiva pone de manifiesto que “no puede identificarse la artificiosidad con la realización de operaciones tortuosas, insólitas o complejas (...). En la apreciación de la artificiosidad debe atenderse a si la valoración del conjunto de operaciones desarrolladas o de la estructura negocial desplegada responde a alguna lógica empresarial o, en cambio, se reduce a la persecución de una estricta ventaja o elusión fiscal”. Afirmando seguidamente que “existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley”⁴⁷⁹.

Por último, menciona la ventaja fiscal obtenida, la cual “debe entenderse en un sentido necesariamente amplio, ya que puede suponer desde la no tributación directa e inmediata, a un diferimiento, a la aplicación de alguna norma más beneficiosa que implique menor tributación, o bien a la obtención indebida de beneficios tales como exenciones, compensaciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, etc.”⁴⁸⁰.

Tras todo lo expuesto, nos parece del todo criticable la fundamentación seguida por la Comisión consultiva. En primer lugar, por considerar que el conflicto en la aplicación de la norma a pesar de ser un nuevo instrumento no presenta características sustanciales que lo difieren de lo establecido en la figura del fraude de ley⁴⁸¹. En segundo lugar, unifican los dos requisitos previstos legalmente en el conflicto en la aplicación de la

⁴⁷⁸ *Ibidem*, p. 9.

⁴⁷⁹ *Ibidem*, p. 11.

⁴⁸⁰ *Ibidem*, p. 12.

⁴⁸¹ En este sentido, suscribimos la crítica expuesta en el Informe n.º 1.

norma en el “propósito de eludir el impuesto”, o, dicho en otras palabras, en el motivo fiscal de los negocios realizados⁴⁸². En tercer lugar y, en relación con lo anterior, entendemos que la interpretación de la ventaja fiscal haya de ser amplia, no obstante, consideramos desproporcionada la referencia “aplicación de una norma más beneficiosa que implique menor tributación”, pues atenta claramente contra el principio constitucional establecido en el artículo 38 CE; además, parece desprenderse que se debe contribuir de la forma más beneficiosa para la Hacienda pública.

Una vez expuestos los hechos y -supuestamente- delimitado el concepto y los requisitos de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, analiza si en el supuesto en cuestión concurren esas condiciones. La Comisión consultiva considera que la creación e interposición de la sociedad “A” ha permitido a la FUNDACIÓN (socio único de la mercantil) la deducción íntegra del IVA soportado, que de otra forma no se habría podido deducir, pues la FUNDACIÓN es prestadora de servicios exentos. Por ello, el efecto inmediato de que sea “A” quien construye el inmueble es la reducción de la carga tributaria por IVA. Además, ha quedado acreditado y admitido por la entidad sin ambages, que la sociedad A no tenía empleados sino un Consejo (idéntico al de la FUNDACIÓN), y que el control de la construcción se hizo desde la FUNDACIÓN.

Ante tales circunstancias, la Comisión consultiva trae a colación un supuesto muy similar que fue resuelto por el Tribunal de Justicia mediante sentencia de 21 de febrero de 2006, caso *Halifax*⁴⁸³. En este supuesto, la entidad financiera carecía de derecho para la deducción del IVA soportado en la construcción de unos edificios. No obstante, se diseñó una operativa societaria mediante la interposición de unas filiales para que pudiese deducirse el IVA soportado. A tal efecto, el Tribunal de Justicia señala que “incumbe al órgano jurisdiccional nacional establecer el contenido y el significado reales de tales operaciones. De este modo, dicho órgano jurisdiccional puede tomar en consideración el carácter puramente artificial de estas operaciones, así como los vínculos de carácter jurídico, económico o personal entre los operadores implicados en el plan de reducción de la carga fiscal”⁴⁸⁴. Concluye el Tribunal de Justicia que “operaciones realizadas en el

⁴⁸² MARÍN BENÍTEZ, G.: “Reflexiones al hilo de los informes de la Comisión consultiva sobre el conflicto en la aplicación de la norma”, *op. cit.*

⁴⁸³ Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, caso *Halifax* (C-255/02), ECLI:EU:C:2006:121. Para mayor detalle véase el apartado 1.2.2. del capítulo II.

⁴⁸⁴ *Ibidem*, párr. 80.

marco de una práctica abusiva deben ser *redefinidas* para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva”⁴⁸⁵.

Por todo ello, la Comisión considera que la secuencia operativa que se ha seguido tiene como objetivo obtener una ventaja fiscal. Afirma que “se han distorsionado las finalidades que son propias de los negocios jurídicos utilizados, (...) la intervención de la entidad interesada “A” en el proceso de construcción (...) obedeció de forma impropia la imposibilidad de deducir y, en última instancia, recuperar las cuotas de IVA soportadas en la construcción del edificio por la FUNDACIÓN, promotor, titular y usuario natural de tales instalaciones”⁴⁸⁶.

B) Informe n.º 5

En este informe, la Comisión consultiva se pronuncia de nuevo sobre el conflicto en la aplicación de la norma en relación con el IVA⁴⁸⁷. Como en los informes anteriores, en el fundamento de derecho tercero se analiza el conflicto en la aplicación de la norma: concepto y requisitos. Así las cosas, la justificación utilizada en este informe es idéntica a la del informe n.º 3. La única diferencia es que en este informe no se hace referencia a la “nueva regulación” sino únicamente “regulación”⁴⁸⁸. Por todo ello, y con ánimo de no ser reiterativos, suscribimos las críticas realizadas en el informe n.º 3.

⁴⁸⁵ *Ibidem*, párr. 94.

⁴⁸⁶ Informe n.º 3, p. 17.

⁴⁸⁷ Los hechos que traen causa a este informe son los siguientes:

En septiembre de 2014 se constituyó una sociedad limitada de carácter unipersonal, MATRIZ PROPIETARIA S.L. En febrero de 2015 esta última constituyó a la FILIAL ARRENDATARIA, S.L. De las actuaciones inspectoras se deriva que MATRIZ PROPIETARIA S.L. lleva a cabo compras de inmuebles aptos para su explotación y, cuando resulta oportuno, los reforma y los acondiciona. Por tales operaciones de adquisición soporta IVA, el cual se deduce amparándose en una cesión arrendaticia a su filial. FILIAL ARRENDATARIA S.L. explota los inmuebles cedidos por MATRIZ PROPIETARIA, arrendándolos a terceros como apartamentos turísticos. Esta actividad a efectos de IVA está sujeta y exenta, pues no realiza servicios complementarios de la industria hotelera.

A la vista de tales circunstancias, la Administración tributaria establece que la MATRIZ PROPIETARIA, S.L. es el vehículo inversor que adquiere los inmuebles y después los cede a su FILIAL ARRENDATARIA, S.L. para que esta los arriende a terceros con uso turístico. Por un lado, la actividad de alquiler de inmuebles a otras sociedades está sujeta y no exenta, por lo que puede deducirse todo el IVA soportado. Por otro lado, la FILIAL ARRENDATARIA, S.L. se dedica a actividades de alquiler turístico sujeto y exento, por no prestarse los servicios propios de la industria hotelera, por tanto, tiene limitado su derecho a deducción del IVA soportado.

Todo ello, lleva a la Administración tributaria a determinar que, si se hubiese desarrollado la actividad de arrendamiento de los apartamentos turísticos mediante una única sociedad, no habría sido posible la deducción total del IVA soportado, al estar sujeta al régimen de prorata.

⁴⁸⁸ Concretamente establece que: “La regulación que se realiza de este instituto viene a sustituir a la anterior figura del fraude de ley, tal y como dispone la propia LGT en su Exposición de motivos, con la finalidad de erigirse como un instrumento efectivo de la lucha contra el fraude sofisticado que a la vez supere los

Seguidamente, en el fundamento quinto analiza el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 15 LGT. A tal efecto, la Comisión señala que la disociación entre propiedad y explotación arrendaticia ha permitido la deducción íntegra del IVA soportado por la compra de esos inmuebles, el cuál *prima facie* no le hubiese correspondido en su totalidad. Así las cosas, el IVA soportado por la FILIAL ARRENDATARIA es inferior al soportado por la matriz, no solo porque el IVA soportado por la compra de los inmuebles, sino también por el reducido canon arrendaticio pactado entre las partes. Asimismo, entiende la Comisión consultiva que no concurre ningún efecto jurídico o económico relevante junto al fiscal.

Señala que “la operatoria seguida carece pues de cualquier sustancia, pues a la vista del expediente no es fácil sostener que haya reportado ningún efecto jurídico, económico u organizativo relevante distinto del evidente provecho obtenido en el ámbito tributario. Prescindiendo de este último, no se aprecia en fin que el conjunto operacional guarde ninguna consistencia”⁴⁸⁹. Ahora bien, las dos sociedades tienen inmuebles a su nombre y ambas dos tienen empleados a su cargo (MATRIZ PROPIETARIA tiene 7 trabajadores y la FILIAL ARRENDATARIA cuenta con 67 empleados).

Por todo ello, la Comisión consultiva considera que queda acreditado que existe uno de los dos requisitos para la concurrencia del artículo 15, como es que existe un motivo fiscal principal en esta operativa y, aparentemente no existe otro efecto jurídico o económico relevante (tal y como indica la Comisión consultiva). Pero con todo, hay que acreditar esa artificiosidad de la operación, y el hecho de que exista una sociedad interpuesta no debe tildarse de abusivo. En el presente caso ambas sociedades tienen empleados y locales propios, por ende, a nuestro modo de ver, existe sustancia suficiente para negar una posible calificación artificiosa.

La parte interesada alega que la estructura utilizada es muy común en entidades del sector financiero, permitiendo separar los ámbitos de riesgo económico al tiempo que facilita la eventual entrada de otros socios en la sociedad explotadora, o incluso su venta a futuro. Sin embargo, la Comisión consultiva entiende que esas estructuras han sido “precisamente objeto de severo reproche por parte del TJUE (por todas, vid. Caso Halifax

tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria”. Véase, Informe n.º 5, p. 14.

⁴⁸⁹ Informe n.º 5, p. 21.

C-255/02, de 21 de febrero de 2006)”. Ahora bien, aunque el presente caso caiga sobre la misma materia que Halifax, esto es, impuesto sobre el valor añadido, no puede tildarse de que tales estructuras han sido severamente reprochadas. Recordemos que el “sujeto pasivo tiene derecho a elegir la estructura de su actividad de modo que limite su deuda fiscal”⁴⁹⁰, siempre y cuando tengan una finalidad distinta a la fiscal.

Habida cuenta de todo lo anterior, la Comisión consultiva considera que la secuencia de operaciones ha obedecido en exclusiva a una finalidad de orden fiscal, sin encontrar razones de otro signo que la justifiquen, y por ello, las considera notoriamente artificiosas. Declarando así el conflicto en la aplicación de la norma.

Por todo ello, y al igual que hizo la Comisión consultiva en el informe n.º 3, afirma que “existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley”⁴⁹¹. Así las cosas, queda suficientemente acreditado que entremezcla los dos requisitos y los aúna en uno solo. Todo ello contradice el criterio lógico seguido en el informe n.º 4, en el cual los interpreta de forma separada. Si seguimos el mismo criterio interpretativo para constatar en su caso el carácter artificioso -esto es, se requiere una exégesis de los hechos o indicios desarrollados-, entendemos que no procede tal calificación en base a lo siguiente: 1) La FILIAL ARRENDATARIA es titular de diversos inmuebles; y 2) Tanto la MATRIZ PROPIETARIA como la FILIAL ARRENDATARIA tienen trabajadores a su cargo.

Por consiguiente, no consideramos adecuada la conclusión seguida por la Comisión consultiva en este informe, pues, aunque entienda acreditado que la operativa obedece a un fin fiscal, no prueba que se trata de una operación artificiosa y, por ende, sin sustancia económica. Simplemente la califica como artificiosa porque su único fin es deducirse unas cuotas de IVA soportado que de otra forma no se hubiese podido deducir.

⁴⁹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, caso *Halifax, cit.*, párr. 73.

⁴⁹¹ Informe n.º 5, p. 17.

C) Informe n.º 6 y n.º 6 bis

En los presentes informes⁴⁹², la Comisión consultiva analiza la operativa seguida por la entidad XX, S.A. con relación al IVA, períodos del 2º trimestre de 2013 al 4º trimestre de 2015, así como la entidad YY, por el mismo tributo y los períodos 1º trimestre de 2012 al 4º trimestre de 2015⁴⁹³.

Tras analizar el supuesto fáctico en cuestión que trae causa a estos informes, en el fundamento de derecho tercero se analiza el concepto y los requisitos del conflicto en la aplicación de la norma. Así las cosas, resulta oportuno poner de manifiesto que la justificación seguida es la misma que la utilizada en el informe n.º 3 y el informe n.º 5, por lo que reiteramos las críticas mencionadas *ut supra*.

A pesar de que, igual que en el informe n.º 3 y n.º 5 se afirma que “existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley”, en el presente informe queda justificada -de forma separada- la concurrencia de los dos requisitos para la aplicación del artículo 15 LGT.

En relación con el primero de los requisitos que debe concurrir para determinar el conflicto en la aplicación de la norma, esto es, que sean notoriamente artificiosos o impropios, la Comisión consultiva pone de manifiesto lo siguiente: i) el arrendamiento entre YY y XX es por un precio muy inferior al que cabalmente sería esperable (112.000 euros al año); ii) YY carece de medios materiales y personales para llevar a cabo la actividad de arrendamiento de fincas; iii) YY asume los gastos y obras de reforma y mejora de las instalaciones que redundan en beneficio directo de XX, pudiendo deducirse de esta forma el IVA soportado.

⁴⁹² En ambos informes se analiza la operativa en su conjunto, si bien el informe n.º 6 se dirige a la sociedad XX, S.A. y el informe n.º 6 bis a la sociedad YY, S.A.

⁴⁹³ Las circunstancias fácticas concurrentes son que YY es propietaria de una finca que arrienda a XX, la cual desarrolla en ella la actividad de enseñanza. Como arrendadora, YY tiene derecho a deducirse las cuotas de IVA soportado; en cambio, XX no goza de este derecho, pues se desarrolla una actividad de enseñanza -sujeta y exenta de IVA-. Por todo ello, YY asume el coste de las obras y la adquisición de bienes y servicios en beneficio de XX, deduciéndose así el IVA soportado. Todo ello hace que YY tenga más gastos que ingresos, por lo que dos fundaciones -ZZ y YY- le transfieren fondos para sufragar tales costes. Con la intención de simplificar la operativa seguida y la visión conjunta de las prestaciones y flujos entre las partes intervinientes resulta del todo clarificador el gráfico contenido en la página 29 del Informe n.º 6 y en la página 28 del Informe n.º 6 bis.

A juicio de la Comisión consultiva, todas estas circunstancias ponen de manifiesto la artificiosidad en la operativa, comenzando por la mencionada ausencia de estructura empresarial en YY, falta de visibilidad hacia terceros y una renta arrendaticia irrisoria atendiendo a las características de la finca. Estas circunstancias hacen que YY tenga más gastos que ingresos y se vea obligada a ampliar el capital de forma recurrente. Por tanto, queda acreditada la artificiosidad de la operativa.

Por otro lado, atendiendo al segundo de los requisitos para apreciar el conflicto en la aplicación de la norma, la Comisión consultiva no observa -ni la interesada lo ha alegado- que de la relación establecida entre YY y XX derive otro efecto relevante distinto del ahorro fiscal. En última instancia, el resultado finalmente obtenido es que a través de esta operativa YY puede deducir las cuotas de IVA soportado por obras y servicios en el inmueble, las cuales no hubiera podido deducirse directamente XX, al realizar una actividad exenta sin derecho a deducción. Por todo ello, la Comisión considera que concurren las circunstancias para declarar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

A la vista de todo lo anterior, nuestra opinión al respecto es que a pesar de reproducir la incorrecta fundamentación del informe n.º 3, finalmente la Comisión interpreta y justifica correctamente los dos requisitos que han de concurrir para determinar el conflicto en la aplicación de la norma. Así las cosas, consideramos coherente la conclusión alcanzada y la ponderación de las circunstancias fácticas concurrentes; sin embargo, el fundamento jurídico tercero nos parece erróneo, pues la Comisión consultiva sigue sin entender debidamente el contenido del conflicto en la aplicación de la norma, los requisitos que deben concurrir y su distinción con el antiguo fraude de ley.

D) Informe n.º 7

En el informe n.º 7 la Comisión consultiva se pronuncia sobre el conflicto en la aplicación de la norma en relación con el IVA del 1º al 4º trimestre de 2018, presentado por COMUNIDAD DE BIENES⁴⁹⁴.

⁴⁹⁴ Los hechos que traen causa al presente informe fueron los siguientes: en febrero de 2008, D. MM y D. BB, casados en régimen de separación de bienes, compran dos locales comerciales con la finalidad de acondicionarlos para la gestión de una clínica dental que oferte una gran variedad de servicios, alquilando

Al igual que en todos los informes anteriores, en el fundamento de derecho tercero se analiza el conflicto en la aplicación de la norma: concepto y requisitos. A tal efecto, debemos poner de manifiesto que la justificación seguida es una transcripción literal de la justificación utilizada en el informe n.º 3, n.º 5 y n.º 6, por lo que suscribimos las críticas anteriormente expuestas.

En este sentido, debemos destacar que, tal y como hemos expuestos en el análisis del informe n.º 6, a pesar de que se afirma que “existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley”, en el presente informe también queda justificada -de forma separada- la concurrencia de los dos requisitos para la aplicación del artículo 15 LGT.

En relación con el primer requisito que debe concurrir, entiende la Comisión consultiva que se produce una utilización artificiosa de una comunidad de bienes con la única finalidad de poderse deducir las cuotas de IVA soportado por la reforma. En este supuesto, la utilización de la comunidad de bienes no responde a la intención que pone de manifiesto el obligado tributario, la cual era alquilar los dos locales a diferentes profesionales para ofertar todos los servicios. Pues, a pesar de que esto es lo que declara, la realidad es que los locales únicamente se han alquilado a uno de los comuneros (D. MM), sin que se haya repercutido IVA por el alquiler a otro profesional distinto durante los posteriores ejercicios 2019, 2020 y 2021. Además, la comunidad de bienes ha registrado, declarado y deducido un IVA soportado que se corresponde con gastos de D. MM (entre otros, mesas de salas de prótesis y de esterilización). Por último, destaca la Comisión consultiva que la constitución y el alta de la comunidad de bienes tuvo lugar en un momento muy cercano a la finalización de la obra y cuando ya prácticamente comienza a alquilarse la clínica a D. MM⁴⁹⁵.

las distintas especialidades a diferentes profesionales. No obstante, debido a una crisis, dejaron la reforma en suspenso hasta el ejercicio 2017-2018.

La certificación de la obra y las facturas de reforma y adaptación de los locales fueron expedidas a nombre de D. MM, el cual desempeñaba una actividad exenta a efectos de IVA. Por tal motivo, constituyó una Comunidad de Bienes, para de esta forma poderse deducir las cuotas de IVA soportadas.

Ante la negativa de la constructora de rehacer las facturas, D. MM hace una re-facturación a la Comunidad de Bienes en fecha 10 de agosto de 2018 (mismo día en el que se firmó el “contrato de constitución de Comunidad de Bienes”), sin embargo, en el modelo 036 de declaración de inicio de actividades de la Comunidad de Bienes, se estableció que la fecha de inicio fue desde 1 de septiembre.

⁴⁹⁵ Informe n.º 7, pp. 26-28.

Por otro lado, la Comisión consultiva aprecia que de la utilización de la comunidad de bienes no se deriva ningún efecto jurídico o económico relevante distinto del ahorro fiscal. En este sentido, manifiesta que no se ha tenido intención de alquilar alguno de los locales a otro profesional, pues no se ha ofertado ni publicitado en ningún momento el alquiler de dichos inmuebles a terceros ajenos a la comunidad. A mayor abundamiento, reitera que la comunidad de bienes se ha deducido un IVA soportado correspondiente a gastos propios de la actividad profesional del comunero al que le alquila el local, y, además, el importe del alquiler es claramente inferior al valor del mercado⁴⁹⁶.

Por todo ello, concluye la Comisión consultiva que “la finalidad que se ha perseguido con las operaciones realizadas es obtener indebidamente la devolución de un IVA soportado por la reforma y acondicionamiento de unos locales que están afectos a una actividad económica exenta de IVA que no genera el derecho a la deducción”⁴⁹⁷.

Este análisis nos lleva a la misma conclusión que la que hemos manifestado respecto del informe n.º 6, pues, a pesar de reproducir la incorrecta fundamentación del informe n.º 3, n.º 5 y n.º 6, finalmente la Comisión interpreta y justifica correctamente los dos requisitos que han de concurrir para determinar el conflicto en la aplicación de la norma. Por consiguiente, consideramos coherente la conclusión alcanzada y la ponderación de las circunstancias fácticas concurrentes; no obstante, nos parece erróneo el fundamento jurídico tercero, pues la Comisión consultiva sigue sin entender debidamente el contenido del conflicto en la aplicación de la norma, los requisitos que deben concurrir y su distinción con el antiguo fraude de ley.

⁴⁹⁶ *Ibidem*, pp. 29-30.

⁴⁹⁷ *Ibidem*, p. 30. Para justificar su conclusión, se apoya en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, haciendo referencia a la sentencia del caso *Halifax* (C-255/02) y caso *Newey* (C-653/11); así como a varias resoluciones del TEAC.

4.4.8.4. Informe n.º 9: fusión de criterios

El informe n.º 9 aborda un conjunto de operaciones donde se cuestiona la legalidad de la deducibilidad fiscal de gastos financieros derivados de una financiación intragrupo en el ámbito del IS de los ejercicios 2014 a 2018⁴⁹⁸.

Tras referenciar la secuencia de operaciones realizadas, la Comisión consultiva analiza las operaciones controvertidas de forma individualizada, y termina concluyendo que resulta de aplicación el artículo 15 LGT. El fundamento tercero sigue el mismo criterio que el plasmado en los informes n.º 1, 2, 4 y 8, esto es, el fraude de ley tributario se basa en el fraude civil y, además, el artículo 15 LGT es lo mismo que el fraude LGT 1963. No obstante, tras referenciar esa criticable fundamentación, prosiguen poniendo de manifiesto que los dos requisitos previstos legalmente para la aplicación del artículo 15 LGT “se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley”, criterio sostenido en los informes n.º 3, 5, 6 y 7.

⁴⁹⁸ El supuesto de hecho que trae causa a este informe goza de complejidad en la medida en que participan distintas entidades y se realizan diferentes operaciones.

- Entre 2009 y 2012, se produce un cambio en la titularidad del negocio de explotación de la entidad PQ SA, el cual, de ser propiedad del grupo BCD, pasa a serlo del grupo INVERSOR LP, con domicilio en Reino Unido. Este cambio de titularidad se lleva a cabo a través de la entidad holandesa RST BV, el 50% se adquiere en 2009 mediante la suscripción de ampliación de capital, y el otro 50% en 2012 mediante compra.
- Posteriormente, en septiembre de 2013 se creó la sociedad española PQ HOLDING, que fue adquirida el 5 de diciembre de 2013 por PPP BV, filial indirecta de RST BV. El 5 de diciembre de 2013, se realizó una ampliación de capital en PQ HOLDING, mediante la aportación por parte de RST BV de las acciones de PQ SA. Las acciones se valoraron en 608.477.000 euros (1.996.994 de capital y 606.480.006 de prima de emisión). En la misma fecha, mediante un contrato privado antes de que se otorgara la ampliación de capital, pero elevado a público ese mismo día, se transmiten por RST BV las 1.996.994 participaciones iniciales a su filial indirecta PPP BV, mediante una operación de canje de valores. De modo que PPP BV, titular de capital de PQ HOLDING antes de la ampliación, queda también como socio único tras la firma, no por suscripción de la ampliación, sino por la vía indirecta de adquirir, en la misma fecha, las participaciones en que se materializó.
- El 19 de diciembre de 2013, la sociedad del grupo holandesa, PQ BV, realiza una emisión de bonos por 420 millones de euros, así como la concesión de préstamo por el mismo importe a PQ HOLDING. Ese préstamo se destinó parcialmente a la devolución de 185 millones a RST BV, de parte de la prima de emisión generada en ella como consecuencia de la aportación de las acciones de PQ SA.
- Por último, el 11 de febrero de 2014, el grupo INVERSOR LP transmitió el 49,99% de las participaciones de la entidad HH BV al grupo JKL. La transmisión se produce a través de tres sociedades interpuestas que se habían colocado previamente entre PQ SA, cabecera del grupo español, y RST BV, titular directa inicial de sus acciones.

Véase, informe n.º 9, pp. 3-10. Asimismo, véase, GONZÁLEZ, M.T.; ACEBO, G.; ALONSO, I.; CALDERÓN, J.M.: “A vueltas con el informe n.º 9 de la Comisión Consultiva sobre la aplicación de la cláusula antiabuso general de la LGT: el cuestionamiento de la deducibilidad fiscal (IS) de gastos financieros de un préstamo destinado a la devolución de prima de emisión”, *Alerta informativa EY Abogados*, octubre 2022, pp. 2-3.

Seguidamente, en el fundamento cuarto, analiza el cumplimiento de los requisitos exigidos para su aplicación. A pesar de la errónea unificación en el “propósito de eludir el impuesto”, por suerte, distingue entre los dos requisitos que deben concurrir. En relación con el primero de ellos, la Comisión consultiva concluye que las operaciones analizadas en su conjunto son artificiales e impropias para el fin último que se buscaba (transmisión del 49,99% de PQ SA al grupo americano JKL). La Comisión afirma que “no se ve la razón de la interposición de estas tres sociedades, teniendo en cuenta el carácter de sociedades puramente instrumentales que ofrecen; y en particular, no se ve la razón de la interposición de la sociedad española PQ HOLDING, que es la que permite la creación y devolución de la prima de emisión y, a la postre, que los gastos financieros por el préstamo destinado a devolución de prima de emisión a favor, inicialmente, de las holandesas, sean a cargo de España, erosionando la base española”⁴⁹⁹. Respecto al segundo de los requisitos, señala que ni la interposición de las empresas holandesas ni la española (PQ HOLDING) supusieron ventaja aparente alguna para el grupo. Prosigue la Comisión consultiva afirmando que “se podría haber vendido el 49,99% del grupo español PQ de manera directa al grupo JKL”, ya que “la interposición de PQ HOLDING no tiene ningún efecto más allá de la creación de esa prima que luego se devuelve en parte y la colocación de los gastos financieros ocasionados por esa devolución, no en el perceptor o perceptores de la misma, sino en el grupo español”⁵⁰⁰.

Por todo ello, la Comisión consultiva termina concluyendo que “la artificiosidad de las operaciones, globalmente consideradas, la inexistencia de efectos económicos relevantes que justifiquen llevar a cabo las referidas operaciones y el ahorro fiscal obtenido a través de las mismas permiten concluir que concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT”⁵⁰¹.

A la vista del análisis referenciado, en relación con el criterio manifestado en el fundamento tercero, en tanto en cuanto es una mezcla de los criterios sostenidos en los dos grupos anteriores, suscribimos las críticas reseñadas *ut supra*. No obstante, debemos realizar algún comentario crítico adicional. En este sentido, parece que la Administración vuelve a “revisitar”, aunque bajo una nueva perspectiva, la cuestión

⁴⁹⁹ Informe n.º 9, p. 31. Seguidamente, la Comisión consultiva establece once indicios que acreditan que la estructura y las operaciones realizadas son artificiosas. *Ibidem*, pp. 31-32.

⁵⁰⁰ *Ibidem*, p. 33.

⁵⁰¹ *Ibidem*, p. 41.

relativa a la deducibilidad de los gastos financieros derivados de un préstamo obtenido para distribuir dividendos⁵⁰². De hecho, algunos autores afirman que la “Administración tributaria está siendo reactiva a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, desactivando enfoques de regularización “agotados” en el sentido de que no resultan aceptables por el Alto Tribunal, y activando enfoques de regularización respecto de los cuales la jurisprudencia se muestra más abierta y receptiva a entrar en el fondo del asunto”⁵⁰³.

Asimismo, consideramos que debe ser objeto de crítica la fundamentación alcanzada en relación con el segundo de los requisitos que ha de concurrir para la aplicación del artículo 15 LGT, pues la ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal parece quedar inmerso en el primer requisito. Es más, se hace referencia a las razones o motivos de una operación, cuando en ningún momento el precepto hace mención a razones o motivos, sino a efectos.

En última instancia, suscribimos la crítica adoptada por GONZÁLEZ, ACEBO, ALONSO y CALDERÓN, pues parece que la concatenación de operaciones que involucran a múltiples entidades es la que lleva a la Comisión consultiva a la declaración de conflicto. Y prosiguen señalando que

“la creación de una prima de emisión -en este caso, a través de una operación de aportación de acciones- facilita un mecanismo de repatriación hacia los socios que en ausencia de reservas expresas la normativa mercantil española no autoriza. Es decir, de alguna forma se está cristalizando un “fondo de comercio” que puede ser

⁵⁰² Esta cuestión parecía haber quedado resuelta en sentido favorable a los intereses de los contribuyentes tras la publicación de la STS de 21 de julio de 2022 (rec. n.º 5309/2020), ECLI:ES:TS:2022:3209, y las STS de 26 de julio de 2022 (rec. n.º 4762/2020), ECLI:ES:TS:2022:3200, y (rec. n.º 5693/2020), ECLI:ES:TS:2022:3199. En estas sentencias el Tribunal Supremo complementa los contornos de la doctrina iniciada en su sentencia de 30 de marzo de 2021 (rec. n.º 3454/2019), ECLI:ES:TS:2021:1233. En estos supuestos, el Tribunal Supremo concluye afirmando que el gasto vinculado o conectado a la actividad que se realiza será deducible, sin perjuicio, por tanto, que del mismo se derive o no un ingreso. Lo relevante es que ese gasto esté dirigido a procurar mejorar el resultado de la empresa, lo que justifica que la relación entre gastos e ingresos pueda ser tanto directa como indirecta, agotándose en el momento de la realización de una operación concreta o proyectándose a futuro. Sin embargo, el Tribunal Supremo manifiesta en las sentencias referenciadas que “estamos ante una operación y unos gastos que no se han calificado de fraudulentos o artificiosos, con la finalidad exclusiva o principal de obtener una ventaja fiscal”, motivo por el cual no se analiza si la operación era susceptible de ser regularizada por la Administración tributaria por aplicación del art. 15 LGT. No obstante, parece que esta es la vía que utiliza la Administración para cuestionar la deducibilidad de los gastos financieros derivados del préstamo otorgado para la devolución parcial de la prima de emisión. Véase, GONZÁLEZ, M.T.; ACEBO, G.; ALONSO, I.; CALDERÓN, J.M.: “A vueltas con el informe n.º 9 de la Comisión Consultiva sobre la aplicación de la cláusula antiabuso general de la LGT: el cuestionamiento de la deducibilidad fiscal (IS) de gastos financieros de un préstamo destinado a la devolución de prima de emisión”, *op. cit.*, p. 8.

⁵⁰³ *Ibidem*, p. 9.

objeto de distribución a los socios con carácter previo a su materialización en reservas expresas. Nótese que otras legislaciones incluso permiten distribuciones por encima del patrimonio neto de una entidad, lo que evidencia su normalidad”⁵⁰⁴.

A la vista de las críticas señaladas y de la mezcolanza de fundamentos expuestos en anteriores informes, consideramos no ajustada la conclusión alcanzada por la Comisión consultiva en el presente informe. No obstante, cabe afirmar que dado el cúmulo de operaciones realizadas y de las diversas entidades que han intervenido en ellas, resulta poco probable que exista identidad sustancial en supuestos futuros.

4.4.8.5. Consideraciones y propuesta

En resumidas cuentas, todos los grupos de redactores adolecen en deficiencias técnicas y en una incorrecta interpretación de la norma general antielusión establecida en el artículo 15 LGT. Tras las críticas referenciadas en cada uno de los informes, consideramos que se debería seguir la siguiente interpretación:

- 1) Obviar la referencia al fraude de ley civil.
- 2) A pesar de que el antiguo artículo 24 LGT 1963 y el artículo 15 LGT pudiesen compartir la misma finalidad, esto es combatir contra la elusión fiscal, el nuevo precepto incorpora unas características propias y supera algunas deficiencias de su predecesor.
- 3) El artículo 15 LGT establece dos requisitos que han de concurrir de forma cumulativa para que resulte de aplicación, sin que puedan fundirse en uno solo, teniendo la Administración tributaria que acreditar debidamente la concurrencia de ambos.
- 4) El artículo 15 LGT no recoge el término “motivos o propósitos” sino el término “efectos”, por todo ello, la intención subjetiva del contribuyente para llevar a cabo una determinada operación o negocio está relegada a un segundo plano, lo verdaderamente relevante es el elemento objetivo.
- 5) Por último, el artículo 15 LGT recoge una serie de conceptos jurídicos indeterminados. Esta indeterminación legal se debe a que la realidad comprende

⁵⁰⁴ *Ibidem*, p. 11.

una casuística inabarcable, ahora bien, requieren una interpretación correcta y una determinación aplicativa, atendiendo a las circunstancias y hechos del caso concreto. Sin embargo, esa interpretación no puede extenderse hasta el punto de concederse un significado distinto, tal y como ha hecho la Comisión consultiva en los informes n.º 3, 5, 6 y 7, al considerar que para la aplicación del segundo de los requisitos se tienen en cuenta las razones o propósitos, en lugar de sus efectos.

- 6) En última instancia, a la vista de las deficiencias técnicas e interpretativas de la Comisión consultiva en los diferentes informes, consideramos que el procedimiento especial establecido en el artículo 15 LGT y el necesario informe preceptivo de la Comisión consultiva debe ser modificado.

En aras de ofrecer una mayor seguridad jurídica y garantizar los derechos de los contribuyentes, consideramos que la composición y regulación de la Comisión consultiva debe corregirse. A estos efectos, nos parece oportuno tomar como referencia la regulación establecida en el ordenamiento francés⁵⁰⁵. En Francia el Comité para la resolución de posibles supuestos constitutivos de abuso está compuesto por diferentes miembros de distintas esferas, concretamente el Comité incluye “un consejero de Estado, presidente; un asesor del Tribunal de Casación; un abogado con experiencia en derecho tributario; un asesor principal del Tribunal de Cuentas; un notario; un contador público; y un profesor universitario con un título en derecho o economía”⁵⁰⁶. Tanto los miembros del Comité como los suplentes son designados por el ministro encargado del presupuesto a propuesta del Consejo Nacional de la Abogacía en el caso de los abogados, del Consejo Superior del Notariado en el caso de los notarios y del Consejo Superior del Colegio de Censores Jurados de Cuentas para el contador público⁵⁰⁷.

Asimismo, cualquier miembro del Comité debe informar al presidente de los intereses que tuvo durante los dos años anteriores a su nombramiento; las funciones que ejerció en el desarrollo de una actividad económica o financiera antes de su nombramiento; así como cualquier mandato que haya ejercido en el seno de una entidad

⁵⁰⁵ La composición del Comité fue establecida a través del *Bulletin Officiel des Finances Publiques* de 31 de enero de 2020 (BOI-CF-IOR-30-30). Su composición es analizada en MOSQUERA, I.; CUBILLOS, J.; HEITMULLER, F.: *Toolkit for the Design and Effective Implementation of Domestic and International General Anti-Avoidance Rules*, The Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), 2022, pp. 102-103.

⁵⁰⁶ BOI-CF-IOR-30-30, párr. 20.

⁵⁰⁷ BOI-CF-IOR-30-30, párr. 30.

jurídica durante los dos años anteriores a su nombramiento⁵⁰⁸. Ningún miembro del Comité podrá deliberar sobre un asunto en el que él o, en su caso, la entidad jurídica en la que ha ejercido algún tipo de función o mandato en los dos años anteriores tenga o haya tenido interés durante el mismo periodo⁵⁰⁹.

Con la propuesta de que la Comisión consultiva esté formada por diferentes miembros que representen distintas esferas perseguimos hacer efectiva la garantía de independencia, pues en la composición actual queda demostrado que existe una clara desigualdad entre las partes. En este sentido, proponemos que la Comisión consultiva esté formada por cinco miembros: el/la presidente/a de la Comisión será el/la presidente/a del Consejo de Defensa del Contribuyente, un/a inspector/a de la Administración tributaria, un/a magistrado/a de la sala de lo contencioso del Tribunal Supremo, un/a catedrático/a de Derecho Financiero y Tributario, y un/a abogado/a y/o asesor/a economista con dilatada experiencia (más de 10 años)⁵¹⁰.

A mayor abundamiento, consideramos imprescindible que el contribuyente pueda recurrir la decisión de la Comisión consultiva en el caso de no estar conforme, pues esa posibilidad no existe en la regulación actual. El plazo que la Comisión consultiva debería tener para resolver la posible concurrencia del conflicto en la aplicación de la norma será de 2 meses, siendo vinculante para el órgano inspector⁵¹¹. Además, se modificará el tenor literal del artículo 194.6 del Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio, debiendo dar publicidad a todos los informes emitidos por la Comisión consultiva, tanto en los que concurra la aplicación del artículo 15 LGT, como aquellos en los que se considera que las circunstancias analizadas no son constitutivas de elusión fiscal o abuso.

⁵⁰⁸ BOI-CF-IOR-30-30, párr. 80.

⁵⁰⁹ BOI-CF-IOR-30-30, párr. 100.

⁵¹⁰ En relación con el último de los miembros que conformaría la Comisión consultiva, consideramos que resultaría de gran interés que fuese abogado y economista, pues como posteriormente analizaremos en las sentencias del Tribunal de Justicia en relación con los casos daneses, el tribunal pretende que la ponderación de los beneficios fiscales se haga a través de una evaluación económica. En este sentido, sería conveniente tratar de establecer los criterios sobre los cuales se va a valorar el beneficio fiscal y cómo se debe ponderar este con otros efectos más allá del ámbito fiscal. Estos “criterios guía” deben orientar a los miembros de la Comisión consultiva para valorar las circunstancias concurrentes del caso concreto sin otorgarles total discrecionalidad, pues ello redundaría en un riesgo de pronunciamientos divergentes.

⁵¹¹ A mayor abundamiento, consideramos que Comisión consultiva además de entrar a valorar la concurrencia de un posible abuso, podría a su vez pronunciarse sobre las consecuencias que derivarían de su calificación. De esta forma, se reduciría la inseguridad jurídica de los contribuyentes y se limitaría la potestad discrecional de la Administración tributaria a la hora de establecer las consecuencias. Somos conscientes que esta propuesta no será de agrado para los miembros de la Administración tributaria, pero consideramos que, si se materializara esta propuesta, coadyuvaría en una mayor seguridad jurídica.

Con la propuesta de modificación de la composición de la Comisión consultiva, así como los aspectos mencionados en relación con el procedimiento especial, se cumpliría la garantía de independencia, mejoraría el nivel de confianza por parte de los contribuyentes, habría una mayor igualdad entre las partes intervinientes y, en última instancia, una mayor seguridad jurídica en uno de los ámbitos más necesitados de ella dentro del derecho financiero y tributario.

4.5. Límites al concepto de elusión fiscal

El límite a la elusión fiscal es que la operación sea genuina y no artificial (*genuine or no artificial*). Para el Fondo Monetario Internacional (FMI)

“cualquiera que sea la forma de una GAAR, debe dar efecto a una política que busque acabar con los acuerdos flagrantes, artificiales o artificiosos que están orientados a los impuestos. Sin embargo, la GAAR debe diseñarse y aplicarse de manera que no inhiba ni impida las transacciones comerciales ordinarias respecto de las cuales los contribuyentes pueden aprovechar legítimamente las oportunidades que se les presentan al estructurar o realizar dichas transacciones”⁵¹².

De la anterior manifestación del FMI se desprende la necesidad de que las GAARs comprendan aquellos supuestos abusivos y elusivos, pero no aquellos en los que legítimamente se aprovechan de las oportunidades establecidas en la ley, esto es, la economía de opción reconocida en nuestro ordenamiento tributario español.

A nivel internacional, en muchas ocasiones, las lagunas existentes entre jurisdicciones hacen que algunos contribuyentes se aprovechen de las oportunidades de reducir su tributación. No obstante, ello no significa que estén incurriendo necesariamente en una elusión fiscal. Sin embargo, algunos autores lo han llamado elusión porque consideran que esos contribuyentes no están pagando su “parte justa” de impuestos⁵¹³.

En ese orden de cosas, parte de la doctrina considera que no es útil apelar a la falta de moralidad de determinados contribuyentes para argumentar que no se está pagando

⁵¹² *Ibidem*, p. 1.

⁵¹³ DEVEREUX, M.P.; FREEDMAN, J.; VELLA, J.: “Tax avoidance”, *Oxford University Centre for Business Taxation*, 2012, p. 6.

una parte justa de los impuestos. Simplemente porque no pueden utilizarse conceptos abstractos como justicia para determinar la obligación tributaria de un contribuyente. Ahora bien, DEVEREUX, FREEDMAN y VELLA señalan que esto no quiere decir que la moral no tenga importancia o sea irrelevante para el comportamiento de un individuo o el funcionamiento de una empresa, sino simplemente que no puede responder a la cuestión de la cantidad a pagar⁵¹⁴. En este sentido señala el filósofo TONY HONORÉ que

“según la perspectiva moral de la mayoría de las personas, los miembros de una comunidad deben contribuir a los gastos para satisfacer las necesidades colectivas. (...) Así que los miembros de una comunidad tienen en principio la obligación moral de pagar impuestos. Pero esta obligación es incompleta o, si se prefiere, incipiente, al margen del derecho. No tiene un contenido real hasta que la cantidad o el tipo de impuesto se fijan mediante una decisión institucional, por ley”⁵¹⁵.

No obstante, entendemos que la moral ha de ser ajena al ejercicio de las disciplinas jurídicas por quienes tienen formación científico-tributaria y la aplican para resolver problemas tributarios con relevancia individual y social⁵¹⁶.

Sin embargo, nuestro Tribunal Supremo, en una sentencia de 19 de julio de 2016⁵¹⁷, partiendo de la autonomía de la voluntad como un elemento relevante, establece que esta está limitada por lo dispuesto en las leyes, la moral y el orden público. En este sentido, la sentencia establece en su F.D. 10º lo siguiente:

“En el orden personal esa autonomía es plena y salvo los límites naturales pocos pueden establecerse. Otra cosa es el ámbito jurídico sea o no empresarial la autonomía que se enjuicia pues la autonomía personal tiene una proyección social cuando se ejerce en el ámbito jurídico y debe tener necesariamente los límites que la vida social impone y que no son otros que los establecidos en el artículo 1255 del Código Civil, interpretados conforme a los parámetros hoy aplicables. Es decir, los límites establecidos por las leyes (incluida la Constitución) la moral (en

⁵¹⁴ *Ibidem*, p. 10. Para un mayor análisis de la moralidad en la elusión fiscal, véase, PREBBLE, R.; PREBBLE, J.: “Does the use of general anti-avoidance rules to combat tax avoidance breach principles of the rule of law? A comparative study”, *Saint Louis University Law Journal*, vol. 55, n.º 1, 2010, pp. 42-45; FREEDMAN, J.: “Defining taxpayer responsibility: in support of a general anti-avoidance principle”, *British Tax Review*, n.º 4, 2004, pp. 337-339.

⁵¹⁵ HONORÉ, T.: “The Dependence of Morality on Law”, *Oxford Journal of Legal Studies* vol. 13, n.º 1, 1993, p. 5.

⁵¹⁶ OLIVARES OLIVARES, B. D.: *El reto de regular la elusión...*, *op. cit.*, p. 141.

⁵¹⁷ STS de 19 de julio de 2016 (rec. n.º 2553/2015), ECLI:ES:TS:2016:3567, F.D. 10.

la que habrá de entenderse incorporada la publicidad, la transparencia y la capacidad de explicar razonablemente cualquier decisión, la ejemplaridad entendida como cumplimiento satisfactorio del Ordenamiento Jurídico, la atención de los derechos de todos los interesados no solo de los titulares de la propiedad, la incorporación de mecanismos de participación en sus órganos y decisiones, junto a una atención constante a la realidad socio- económica que atempere y module decisiones puramente económicas), y el orden público, comprendido en términos constitucionales.

Desde esta perspectiva parece una obviedad concluir que una reorganización empresarial en la que las entidades participadas dependen de una entidad superior en su totalidad no puede tener el respaldo del ordenamiento jurídico si lo que pretende es una elusión fiscal de más de 50 millones de euros anuales, y eso y no otra cosa es lo que aquí acontece, aunque se haya disfrazado de ampliaciones de capital perfectamente legítima y préstamo ordinario para financiar esas ampliaciones. La posición recurrente, referida a la estricta operación económica efectuada, ampliación de capital por aproximadamente 600 millones de euros que genera unos intereses de más de 50 millones anuales, no puede ser respaldada por el Ordenamiento Jurídico. No se trata de discutir la bondad económica de la operación que la Inspección niega con sólidos argumentos, en un trabajo espléndido, no tenido en cuenta por la Sala de instancia, pese a formar parte del expediente y por tanto del material que se debía tener en cuenta para la decisión, sino si esa misma operación se podía realizar de manera más sencilla y sin elusión fiscal.

Los límites que a la Autonomía de la Voluntad suponen las leyes, la moral y el orden público en los términos en que antes nos hemos referido, impiden que operaciones de esta naturaleza puedan ser respaldadas por el ordenamiento jurídico. Naturalmente que una empresa puede gastar sus ingresos en el modo y forma que tenga por conveniente, pero lo que no puede es hacer pasar esos intereses por gastos deducibles, que es lo que aquí se pretende, decisiones voluntaristas con pobre resultado organizativo, y con escasa racionalidad económica, sobre todo si se piensa que hay alternativas mejores. Salvo que se explique, lo que no se ha hecho, que el método ideado era el idóneo para la consecución del fin pretendido, o, al menos, tan idóneo como otros la deducción invocada no puede ser admitida. En este sentido el informe técnico pretende razonar sobre las ventajas abstractas de la operación efectuada, pero no precisa,

de modo convincente las específicas y concretas ventajas obtenidas como consecuencia de la operación llevada a cabo, tanto en términos organizativos como económicos.

No se trata, como ya hemos dicho en otras sentencias, de justificar en abstracto las ventajas generales de la organización proyectada y la operación económica realizada. Lo importante es acreditar que la reorganización aquí y ahora pretendida ha supuesto unas concretas y específicas ventajas y que la operación efectuada ha tenido unos resultados positivos que no tienen que ser exclusivamente económicos, o, alternativamente la razón por la que esas previsiones positivas se han visto frustradas.

Esta prueba no ha sido tampoco efectuada y por tanto ha de rechazarse la tesis de la recurrente.

En cualquier caso, el hecho de deshacer la operación cuando no era posible mantener la ventaja fiscal, obliga a entender que incluso para la actora las ventajas de la operación eran exclusivamente elusorias del impuesto”.

Tras hacer referencia a dicho fundamento, resulta necesario poner de manifiesto que, a nuestro modo de ver, la referencia a la moral no es necesaria para tratar de hacer frente a aquellas planificaciones fiscales que son abusivas. Compartimos con OLIVARES OLIVARES que, pese a que los fundamentos de esta sentencia reflejen la percepción de la mayor parte de la ciudadanía, rechazando moralmente la planificación tributaria del comportamiento elusivo y abusivo, consideramos que las variables de una sentencia han de ser lo menos subjetivas posible. Si nuestros tribunales optan por someter a contraste las hipótesis de artificiosidad, con los datos documentados de la justificación económica de aquellas operaciones y negocios llevados a cabo, no será necesario recurrir a razones morales⁵¹⁸.

El ordenamiento tributario establece unas normas generales antielusión que permiten calificar como ilícitas determinadas planificaciones fiscales sin tener que acudir a un criterio tan subjetivo e impreciso como es la moral. Si se acude a la moral como límite de la autonomía privada se corre el riesgo de que se acabe considerando siempre como ilegítimo, por ser inmoral, pagar menos dentro de la ley pudiendo pagar más. A este

⁵¹⁸ OLIVARES OLIVARES, B. D.: *El reto de regular la elusión...*, op. cit., pp. 144-145.

respecto, señala MARÍN BENÍTEZ que la lícita planificación fiscal sería una *contradictio in terminis*, un oxímoron de imposible existencia y no cabría más economía de opción que la inversa, esto es, elegir dentro de las posibilidades aquella que más dinero aporte a la Administración tributaria⁵¹⁹.

Además, como acertadamente señala GARCÍA PRATS “la referencia a la ética tributaria parece sustituir a las exigencias de actuación administrativas sometida a la legalidad, mientras la seguridad jurídica aparece relegada en pos de la reformación de potestades administrativas de regularización, que no vienen acompañadas de un incremento correspondiente de las garantías del contribuyente”⁵²⁰.

En el plano internacional, LORD CLYDE, en la sentencia *Ayrshire Pullman Motor Services and DM Ritchie v. Commissioner of Inland Revenue*, consideró que ningún hombre en este país tiene la más mínima obligación, moral o de otro tipo, de organizar sus relaciones legales para que la Administración tributaria pueda sacar el máximo o beneficio⁵²¹.

Por todo ello, la moral no debe considerarse como un límite al concepto de abuso o elusión fiscal. La moral es una fuente no escrita que choca abiertamente con la vertiente positiva del derecho tributario. Este último surge como un método científico para maximizar la previsibilidad de las consecuencias, por tanto, debe buscar la objetividad en la regulación del comportamiento requerido por la normativa⁵²².

4.6. Figuras *extra legem* utilizadas por la jurisprudencia

En las siguientes líneas, se pretende hacer una crítica a la laxitud y criterio vacilante de los tribunales españoles, con especial referencia a las sentencias emanadas por el

⁵¹⁹ MARÍN BENÍTEZ, G.: “El derecho tributario y la moral. Límites de la autonomía privada en el ámbito tributario. (A propósito de la STS de 19 de julio de 2016)”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 47, 2017, pp. 37-38.

⁵²⁰ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *op. cit.* p. 123.

⁵²¹ PREBBLE, Z.; PREBBLE, J.: “The morality of tax avoidance”. *Creighton Law Review*, vol. 43, n.º 3, 2012, p. 714.

⁵²² OLIVARES OLIVARES, B. D.: *El reto de regular la elusión...*, *op. cit.*, p. 187.

Tribunal Supremo, pues ello atenta claramente contra los principios de seguridad jurídica y legalidad⁵²³.

Del análisis de los anteriores apartados queda demostrado que la Administración tributaria ha utilizado incorrectamente las normas contenidas en los artículos 13, 15 y 16 LGT, y, además, esa incorrecta aplicación ha llevado aparejado (en muchas de las ocasiones) el beneplácito de los tribunales. No obstante, la problemática no termina ahí, sino que resulta notoriamente criticable que nuestro Tribunal Supremo haya hecho uso de figuras *extra legem*, que en su mayoría han sido objeto de creación jurisprudencial. Estas figuras son las siguientes: negocio indirecto, negocio jurídico anómalo, levantamiento del velo.

4.6.1. Negocio indirecto

El negocio indirecto surgió en el ámbito del derecho privado, como una creación eminentemente jurisprudencial y doctrinal⁵²⁴. Su origen está en las teorías de los autores alemanes de finales de siglo XIX e italianos de principios del siglo XX y se define como el empleo de un determinado negocio para la consecución de unos fines que se obtienen normalmente por otro negocio. Sin embargo, en nuestro país, no ha triunfado el intento de consolidar dicha figura en el derecho civil⁵²⁵.

La razón de ser de estos negocios sería la necesidad de enfrentarse a aquellas situaciones en las que los sujetos acuden a contratos típicos y regulados por el ordenamiento jurídico, pero con una finalidad distinta a la que le es propia y específica. Estos negocios se caracterizarían por el hecho de que las partes persiguen unos efectos indirectos que obedecen a una intención o a un resultado, que no se puede lograr con los efectos que le son propios al contrato típico firmado -negocio directo-⁵²⁶.

⁵²³ En un sentido similar al nuestro, RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN afirma que “encierra notables peligros para la seguridad jurídica, pues estas construcciones suponen una «vía de escape» respecto de los mecanismos normativos anti-abuso previstos en la ley y respecto a las exigencias probatorias que estos mecanismos comportan”. Véase, RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *op. cit.*, p. 21.

⁵²⁴ RUBINO, D.: *El negocio jurídico indirecto*, Madrid, Revista Derecho Privado, 1953, p. 13.

⁵²⁵ RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 93.

⁵²⁶ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 363.

Existe negocio indirecto cuando se concluyen operaciones correctas y lícitas desde el punto de vista jurídico material, pero que tienen una finalidad que no es típica de los actos o negocios llevados a cabo, evidenciándose que el fin perseguido es distinto de la causa-fin de aquéllos⁵²⁷.

Algunos autores apuntan que cuando el acto o hecho no gravado se persigue a través de un negocio indirecto nos encontraremos ante un negocio real, es decir, querido por las partes, pero a través del cual se pretenden alcanzar unos efectos que no se identifican con la causa del negocio o con la razón típica de ser⁵²⁸.

Desde finales de los ochenta, se fueron dictando una serie de resoluciones por parte del TEAC que entendían que la lucha contra el negocio indirecto podía abordarse por el entonces vigente artículo 25.3 LGT. Dichas resoluciones tenían como nota común que se estaba ante un contrato típico, pero con una finalidad distinta de la que le era propia, de tal forma que a través de este se lograban unos efectos que, en situaciones normales, deberían haberse conseguido con un contrato diferente. Ante tales circunstancias, se hubiese debido apreciar una economía de opción o emprender alguna de las vías establecidas en la LGT para combatir supuestos de elusión fiscal; sin embargo, la doctrina del TEAC fue proclive a apreciar la existencia de un “negocio indirecto” susceptible de recalificación por la Administración tributaria⁵²⁹.

Ahora bien, la vía del artículo 25.3 de la LGT 1963 como un modo de llevar a cabo la interpretación económica de las operaciones realizadas por los contribuyentes –a través de la potestad de recalificación de tales operaciones como un “negocio indirecto”–, se frustraría con la reforma de la LGT 1963 llevada a cabo a través de la Ley 25/1995. Desde ese momento, el entonces nuevo artículo 28.2 iba a excluir la mención que contenía el antiguo 25.3 a los conceptos “económicos” que delimiten el hecho imponible a las

⁵²⁷ GARCÍA BERRO, F.: *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso...*, *op. cit.*, p. 112.

⁵²⁸ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 132.

⁵²⁹ A modo de ejemplo se citan algunas de las resoluciones del TEAC: 9 de diciembre de 1988, 2 de noviembre de 1989, 29 de mayo de 1991 y 2 de febrero de 1994 (en relación con las libretas de Pensiones Temporales Inmediatas); de 8 y 30 de noviembre de 1994 y 13 de mayo de 1999 (en relación con el lease-back (la venta de activos empresariales por una empresa a una entidad financiera a precio que supera el valor de mercado)). En este sentido, señala RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN que “la figura del negocio indirecto ha sido empleada por la Administración española con preferencia a los expedientes normativos más acordes con ese tipo de supuestos como el fraude de ley ya que ello le permite un mayor grado de libertad a la hora de volver a calificar los hechos, sin estar vinculada por los elementos propios del fraude o la simulación”. Véase, RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *op. cit.*, p. 21.

relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan, para referirse, únicamente, a que el tributo se exigirá atendiendo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho⁵³⁰.

Tras la reforma operada por la Ley 25/1995, entiende PALAO TABOADA que lo que se produjo fue un cierre definitivo a la aplicación del negocio indirecto, apostillando que, en el futuro, solo cabrá reconducir los supuestos de negocios indirectos al fraude de ley del entonces vigente artículo 24 LGT 1963⁵³¹.

Sobre esta cuestión, GARCÍA BERRO afirma que “bajo la vigencia de la LGT de 1963, la figura del negocio indirecto fue utilizada con frecuencia por la Administración tributaria, con el respaldo casi siempre de la jurisprudencia (incluida la del Tribunal Supremo), como forma de abordar la calificación de determinados conjuntos negociales sin necesidad de acudir a la declaración de fraude a la ley tributaria”⁵³². Además, prosigue el citado autor, “la distinción entre ambas figuras siempre nos pareció, si se nos permite la expresión, algo artificial”⁵³³.

No obstante, el propio Tribunal Supremo, ha reconocido en varias ocasiones la coincidencia entre la categoría de negocio indirecto y fraude de ley, como son la STS de 30 de mayo de 2011 (rec. n.º 1061/2007) y 17 de febrero de 2011 (rec. n.º 2581/2006) y 14 de diciembre de 2013 (rec. n.º 1543/2012). Además de estas, nos parece que debe ser objeto de crítica la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2012 (rec. n.º 4612/2008), en la que el TS acepta acríticamente la calificación como negocio indirecto decidida por la Administración y aceptada por el TEAC y por la Audiencia nacional, confirmando la sanción impuesta.

⁵³⁰ GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, p. 137.

⁵³¹ PALAO TABOADA, C.: “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)”, *op. cit.*, p. 14.

⁵³² GARCÍA BERRO, F.: *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, *op. cit.*, p. 273.

⁵³³ *Ibidem*, pp. 273-274. En relación con lo anterior, señala PALAO TABOADA que el calificativo señalado por GARCÍA BERRO es un “eufemismo”, pues, hace mucho tiempo que la doctrina civilista, que es la que creó la figura de negocio indirecto, puso de manifiesto que cuando la finalidad indirectamente buscada mediante este tipo de negocio fuese sustraerse a los efectos de una norma imperativa, el negocio indirecto no es otra cosa que el negocio en fraude a la ley. Véase, PALAO TABOADA, C.: “En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)”, *op. cit.*, p. 26. A su vez se referencia DE CASTRO, F.: *El negocio jurídico*, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1971, p. 455.

En ese orden de cosas, la doctrina sobre el negocio indirecto y sus consecuencias en el ámbito tributario se explica solo como un intento de facilitar el combate de la Administración contra las conductas elusivas, librando de forma poco ortodoxa a los órganos encargados de aplicar el tributo el instrumento garantista que representada el artículo 24 LGT 1963⁵³⁴.

En este sentido, en la STS de 17 de febrero de 2011 (rec. n.º 2581/2006) se establece que

“en el negocio indirecto es preciso diferenciar entre sus efectos directos, que son los que corresponden a la causa del contrato típico celebrado, y los efectos indirectos, que son los realmente queridos por las partes y que obedecen a una intención final o resultado que no podría ser conseguido a través de aquel negocio o contrato típico. En el negocio indirecto el complejo negocial celebrado resulta ser una simple pantalla jurídica o medio en la consecución de los fines buscados por las partes”.

(...)

“No se trata de desconocer los efectos jurídico-civiles pensados y queridos por las partes, mientras no perjudiquen a terceros, sino más bien de evitar, con un sentido práctico, que esa absoluta libertad de configuración, al menos formal y aparente, del contenido de los negocios jurídicos, pueda, de hecho, desvirtuar la correcta y natural aplicación de la norma tributaria.

Con esta interpretación, conciliable con las consecuencias que respecto de la causa establece el art. 1275 del Código civil, se pretende exclusivamente salvaguardar los intereses generales de la Administración Tributaria, sin tener que recurrir a la figura del fraude de ley, en la que hay una causa típica, si bien el motivo, la intencionalidad, es ir contra el espíritu y finalidad de la ley.

El negocio indirecto y el negocio en fraude de ley son negocios conceptualmente distintos, si bien, puede un negocio indirecto, al igual que un negocio típico, ser realizado en fraude de ley. Esta distinción conceptual permite que en un negocio indirecto pueda Hacienda aplicar la norma fiscal sobre los efectos o resultados del

⁵³⁴ GARCÍA BERRO, F.: *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, op. cit. p. 276.

negocio indirecto al margen y con completa independencia del concepto de fraude de ley”⁵³⁵.

Igualmente, la STS de 30 de mayo de 2011 (rec. n.º 1061/2007) en su F.D. 3º y la STS de 17 de marzo de 2014 (rec. n.º 1340/2011) también en su F.D. 3º, en relación con la cuestión relativa a la concurrencia de los elementos constitutivos del conflicto en la aplicación de la norma y sus diferencias con la simulación y la economía de opción, afirmaron que “la utilización indistinta por la Administración tributaria y por (la) jurisprudencia de las figuras o categorías antielusivas llevó a que, ante las dificultades de la prueba de la simulación, se acudiera a la categoría genérica del “negocio jurídico indirecto” y a que se aplicara la precisión legal sobre calificación establecida en el artículo 25 o 28.2 LGT/1963”. Dicho pronunciamiento, hemos de tildarlo como una auténtica aberración y una extralimitación, pues lejos de aclarar la diferenciación entre figuras antelativas, acude a la inexistente figura del “negocio jurídico indirecto”.

A pesar de que las referencias a la figura del negocio indirecto son erróneas por no tener soporte normativo alguno, para algunos autores como PÉREZ ARRAIZ, sí que existe esta figura, pues tal y como indica: “Es necesario la existencia de los dos requisitos que recoge el artículo 15.1 citado para poder hablar de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, ya que si únicamente estuviésemos ante un acto artificioso o impropio en relación al resultado obtenido se trataría de un negocio indirecto que si no tiene consecuencias tributarias sería admisible, por lo menos en este ámbito”⁵³⁶.

Sentado lo anterior, resulta oportuno diferenciar entre simulación y negocio indirecto. El negocio indirecto es una figura muy querida por nuestra Administración tributaria pero que no tiene soporte normativo alguno en nuestro ordenamiento jurídico. En este sentido, señala ZORNOZA que

“(…) en el caso de estructuras negociales complejas, en que la conjunción de diversos negocios resulta necesaria para la consecución de la finalidad económica pretendida, difícilmente podrá apreciarse simulación, porque normalmente nos encontraremos ante negocios reales, cuyos efectos se quieren por las partes y que, como mucho, en el caso de resultar notoriamente artificiosos o impropios y carecer

⁵³⁵ STS de 17 de febrero de 2011 (rec. n.º 2581/2006), ECLI:ES:TS:2011:985, F.D. 3º

⁵³⁶ PÉREZ ARRAIZ, J.: “El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)”, *op. cit.*, p. 520.

de otro motivo que la obtención de ventajas fiscales, podrían dar lugar a la apreciación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria del art. 15 LGT. Porque lo que no resulta admisible en términos técnico-jurídicos, por mucho que ése haya sido el criterio de las SSTS de 7 de marzo y de 30 de abril de 2009 (...), es abordar el tratamiento de esos complejos negociales a través de la figura del negocio indirecto, para “establecer un principio de libertad absoluta en la calificación, basada en el hallazgo de las intenciones últimas de quienes intervienen en el negocio jurídico y prescindiendo en gran medida del referente de la causa”⁵³⁷.

Además, también es necesario dejar claro que el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma y el negocio indirecto son cosas distintas. El primero puede instrumentalizarse a través de negocios jurídicos indirectos o por otros medios, mientras que el mero negocio indirecto no tiene siempre una finalidad fiscal⁵³⁸.

En realidad, como venimos afirmando, el negocio jurídico indirecto ha sido utilizado por la Administración tributaria como un subterfugio para realizar una interpretación económica de la norma y burlar el escollo del procedimiento especial requerido en el antiguo fraude de ley como en el actual conflicto en la aplicación de la norma. Por todo lo expuesto, el negocio indirecto no puede considerarse como una categoría jurídica para luchar contra la elusión fiscal.

4.6.2. Negocio jurídico anómalo

Otro concepto doctrinal que ha sido utilizado por la jurisprudencia es el de “negocio jurídico anómalo”, categoría que tampoco existe en nuestra legislación tributaria. Esta expresión fue adoptada por DE CASTRO para agrupar a aquellos negocios que presentan una determinada anomalía consistente en “una deformación de una figura negocial,

⁵³⁷ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, p. 558-559.

⁵³⁸ HERRERA MOLINA, P. M.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “El fraude a la ley tributaria en el Derecho español”, en SOLER ROCH, M. T.; SERRANO ANTÓN, F. (dirs.) *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002, p. 49. Por ello, debemos discrepar del criterio sostenido por algunos autores como GARCÍA BERRO y SANZ GÓMEZ al señalar que los negocios indirectos han quedado subsumidos en el artículo 15 LGT. Véase, GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *op. cit.*, p. 53; SANZ GÓMEZ R.: “(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria”, *op. cit.*, p. 110.

querida por quienes lo crean y hecha para escapar de la regulación normal de los negocios, de la prevista y ordenada por las leyes”⁵³⁹. Esta anomalía se presentaba según DE CASTRO en la simulación, el fraude y la finalidad indirecta o fiduciaria.

Señala RUÍZ SERRAMALERA que los negocios anómalos son “aquellos con los que se pretende que la causa o los efectos del negocio traspasen los límites permitidos”⁵⁴⁰. La anomalía parece identificar un campo negocial en el que la autonomía de la voluntad utiliza el rodeo, y al límite, el engaño para obtener resultados concretos que exceden la causa típica o los fines del negocio jurídico que se pretende⁵⁴¹. Por su parte, HERRERO MADARIAGA entiende que la simulación y el fraude de ley son negocios jurídicos anómalos mediante los que se puede manipular el presupuesto de hecho y así eludir el pago del tributo⁵⁴².

Ahora bien, como señala PALAO TABOADA, “es evidente que la agrupación de los negocios afectados por esas anomalías bajo un concepto común, que pone de relieve las características comunes existentes entre ellas, tiende a difuminar las diferencias entre dichos negocios, especialmente si se observa que la característica común a dichas anomalías, tal como la describe DE CASTRO, es muy cercana a la figura de la elusión. Por esto el concepto de negocio anómalo ha sido utilizado por la jurisprudencia para quitar relevancia a la calificación de los hechos como una u otra de las figuras comprendidas en él”⁵⁴³.

En este sentido, una de las sentencias en las que podemos observar una referencia al “negocio jurídico anómalo” es la STS de 20 de septiembre de 2005. En esta sentencia, el Alto Tribunal rechaza la impugnación en casación interpuesta por la Administración del Estado contra una sentencia del TSJ de La Rioja que habiendo negado la existencia de simulación sostenida por la Administración tributaria y afirmado, por el contrario, la

⁵³⁹ DE CASTRO, F.: *El negocio jurídico*, op. cit., p. 329.

⁵⁴⁰ RUIZ SERRAMALERA, R.: *Derecho civil, el negocio jurídico: elementos y eficacia del negocio, la representación*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1980, pp. 283-284.

⁵⁴¹ ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, op. cit., p. 225.

⁵⁴² HERRERO MADARIAGA, J.: “El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos”, *Civitas REDF*, n.º 10, 1976, p. 326.

⁵⁴³ PALAO TABOADA, C.: “En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)”, op. cit., pp. 27-28.

posible calificación del supuesto como fraude de ley, no obstante, había anulado la liquidación. El Tribunal Supremo establece como

“(…) en los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez más complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a la necesidad de acudir a los denominados "negocios jurídicos anómalos", subsumiendo en la simulación, en el fraude de Ley, en los negocios fiduciarios, y en la nueva categoría de "negocios indirectos", la combinación de varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos”⁵⁴⁴.

Asimismo, otra sentencia que resulta oportuno traer a colación en este sentido es la STS de 18 de marzo de 2013. En esta sentencia el Alto Tribunal referencia los “negocios jurídicos anómalos” como un todo que englobaría las diferentes figuras reconocidas para luchar contra la elusión fiscal. La dicción literal que nos interesa es la siguiente:

“Es criterio reiterado de esta Sala que la legitimidad de la llamada economía de opción está fuera de duda, porque no afecta al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria [sentencia de 4 de julio de 2007 (recurso 274/03, FJ 4º, letra d)]. Cuestión diferente es que, bajo la apariencia de esa legítima opción, en realidad se pacten negocios jurídicos anómalos [sentencias de 15 de diciembre de 2008 (casación 5985 / 05, FJ 4 º) y 9 de marzo de 2009 (casación 6866 / 05, FJ 6º), entre otras], esto es, acuerdos con los que se persigue la obtención de resultados o de fines distintos a los previstos por la ley para la fórmula utilizada. De lo anterior se colige que la existencia de un negocio jurídico simulado o de un complejo negocial de esa índole impide defender la presencia de una opción económica legítima”⁵⁴⁵.

Las consecuencias a las que lleva el tratamiento indistinto de los negocios anómalos como si fuese una categoría homogénea se ponen de manifiesto en el voto particular de la STS de 13 de diciembre de 2016 (rec. n.º 2211/2015). El voto particular fue emitido por el magistrado Excmo. NAVARRO SANCHIS, al que se adhiere el magistrado Excmo. DÍAZ DELGADO. En el voto particular se afirma lo siguiente:

“Tal transparencia, en mi parecer, descarta la presencia de simulación -fuera absoluta o relativa- y relega el complejo negocial examinado a la categoría, a lo sumo, de fraudulento y como tal, integrante del elenco de excluidos de la actividad

⁵⁴⁴ STS de 20 de septiembre de 2005 (rec. n.º 6683/2000), ECLI:ES:TS:2005:5370, F.D. 8º.

⁵⁴⁵ STS de 18 de marzo de 2013 (rec. n.º 392/2011), ECLI:ES:TS:2013:1386, F.D. 2º.

sancionadora conforme a nuestra jurisprudencia interpretativa del artículo 110 LIS. A tal efecto, es bastante con considerar que la simulación debe ser real y objetiva, fáctica en suma, sin que quepa asimilar a tal categoría la ocultación o simulación de las intenciones o propósitos, pues en tal caso todos los negocios indirectos o anómalos serían, por definición, simulados y, en tal carácter susceptibles de venir acompañados de sanción. Si queremos llegar a tal conclusión -si la aceptamos como válida y pertinente-, deberíamos afrontar un cambio de rumbo de nuestra doctrina, pero no de una manera elíptica o solapada, sino de forma clara, solemne y motivada, a fin de deslindar los supuestos de aplicación de la cláusula antifraude en que sería improcedente la sanción de aquellos otros en que en principio cabría su ejercicio.”⁵⁴⁶

En relación con dicho voto particular, señala PALAO TABOADA que en él se identifica de manera certera el núcleo de los problemas de los que adolece la jurisprudencia en materia de elusión fiscal, como es la confusión entre las figuras utilizadas para luchar contra las prácticas elusivas. Por ello, en el voto particular se rechaza la amalgama indiscriminada de todos los tipos de negocio anómalo y su calificación como simulación⁵⁴⁷.

4.6.3. Levantamiento del velo

En los últimos años se ha expandido la utilización por parte de los tribunales de la doctrina del “levantamiento del velo”⁵⁴⁸. Esta tiene su origen en el derecho anglosajón (*disregard of the legal entity* o *piercing the veil doctrine*) y parte de la constatación de los perjuicios que produce en ciertos casos el respeto a la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles para terceros o para los intereses públicos⁵⁴⁹. En estos casos, los

⁵⁴⁶ STS de 13 de diciembre de 2016 (rec. n.º 2211/2015), ECLI:ES:TS:2016:5294.

⁵⁴⁷ PALAO TABOADA, C.: “En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)”, *op. cit.*, p. 29.

⁵⁴⁸ La doctrina del levantamiento del velo se ha acuñado para expresar un concepto técnico jurídico que se refiere a un mecanismo que consiste básicamente en prescindir de la existencia de una personalidad jurídica, o en neutralizar los efectos de su existencia, de tal forma que se puedan atribuir efectos jurídicos a los sujetos que la integran. Véase, SOLER ROCH, M.T.: “‘Lifting the Veil’ doctrine (recent developments in Spanish tax law)”, en HINNEKENS, L.; HINNEKENS, P. (eds.) *A vision of taxes within and outside European borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Netherlands, Kluwer Law International, 2008, pp. 831-846.

⁵⁴⁹ DE JUAN CASADEVALL señala que su origen se ha querido rastrear en el caso *Bank of the United States vs Deveaux* de 1809, y a partir de esa formulación, se ha aplicado a múltiples y variadas situaciones, como el caso *Minton vs Cavaney* del Tribunal Supremo de California (1961) o el caso *Castleberry vs Branscum* del Tribunal Supremo de Texas (1986). Asimismo, señala que el derecho inglés acogió esta doctrina en el

tribunales hacen caso omiso de la personalidad jurídica de la sociedad y tratan de lograr una justicia material para el caso concreto, haciendo responsables a los socios de las deudas sociales. La jurisprudencia anglosajona destaca que esta doctrina no puede utilizarse de forma generalizada y trata de delimitar aquellos supuestos en los que procede su aplicación, aunque el supuesto más destacable es cuando se produzca un abuso de la forma jurídica para violar las obligaciones contractuales en perjuicio de terceros. Así pues, desde su origen, esta técnica se ha ido progresivamente introduciendo en diferentes países, entre ellos, España⁵⁵⁰.

Así las cosas, en España fue la jurisprudencia civil la que adaptó dicha doctrina. Aunque en los años 50, cuando comienza a introducirse, no lo hizo bajo la denominación de doctrina del “levantamiento del velo”, sino “doctrina de terceros”, basada en considerar a la sociedad como tercero respecto de los actos, situaciones, derechos y obligaciones en que tal calificativo de tercero debería aplicarse a sus socios. A pesar de que en las primeras sentencias no se hiciese referencia expresa a levantamiento del velo, sí que se acudió a valorar la buena fe o la existencia del fraude, que eran dos de los elementos fundamentales en los que se sustentaba la misma⁵⁵¹.

caso *Salomon vs. Salomon & Co. Ltd*, de la Cámara de los Lores (1897). Véase, DE JUAN CASADEVALL, J.: “La responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 h) de la Ley General Tributaria: “sociedad refugio” y levantamiento del velo”, *Crónica tributaria*, n.º 184, 2022, p. 15. Por su parte, PALAO TABOADA también considera que el “levantamiento del velo” tiene su origen en las sentencias de los tribunales de EE. UU. Véase, PALAO TABOADA, C.: “En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)”, *op. cit.*, p. 29. No obstante, otros autores como RUIZ ALMENDRAL, ubican el origen de la doctrina del levantamiento del velo en la sentencia *Salomon vs. Salomon & Co. Ltd*, de la Cámara de los Lores. Véase, RUIZ ALMENDRAL, V.: “El levantamiento del velo en la LGT tras la reforma efectuada por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Navarra, Aranzadi, vol. I, 2010, p. 1045.

⁵⁵⁰ RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 240. Para un análisis más detallado de la doctrina del levantamiento del velo, véase BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado español*, Navarra, Aranzadi, 2006; LÓPEZ LÓPEZ, H.: *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid, 2009; PÉREZ BERNABEU, B.: “Levantamiento del velo y responsabilidad tributaria”, *Revista de información fiscal*, n.º 110, 2012, 33-72.

⁵⁵¹ RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 241. La primera sentencia que hizo referencia expresa a la doctrina del levantamiento del velo societario fue la muy citada STS de 28 de mayo de 1984, ECLI:ES:TS:1984:1196, cuyo tenor literal era el siguiente: “desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (artículos primero, uno , y noveno, tres), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (artículo séptimo, uno, del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el "substratum" personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar

En el ámbito tributario⁵⁵², se producen situaciones en las que la utilización de la figura societaria redundaría en perjuicio de los intereses de la Administración tributaria y, en última instancia, de la justicia tributaria. Por ello algunos autores admiten la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo al ámbito tributario, sobre todo teniendo en cuenta la importancia del principio de capacidad económica y los restantes principios tributarios para determinar el gravamen que resulte. Sin embargo, otros entienden que esta doctrina no se puede considerar como una institución con entidad propia, sino un resultado que se obtiene a través de otras instituciones diversas, como son el fraude de ley o el abuso de derecho⁵⁵³.

La doctrina del levantamiento del velo se aplica, según la jurisprudencia civil, “por vía de equidad y acogimiento del principio de buena fe”. Estos fundamentos no parecen ser lo suficientemente sólidos como para legitimar su traslación al ámbito tributario, en el que, por un lado, rige con intensidad el principio de legalidad y, de otro lado, dispone de sus propias técnicas para corregir los efectos derivados de la intervención o interposición de personas jurídicas⁵⁵⁴.

Conviene aclarar que la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo es conceptualmente incompatible con la simulación, ya que de existir esta –como simulación subjetiva mediante persona interpuesta ficticia– resultaría innecesario el levantamiento del velo, por lo que el empleo de esta técnica no puede fundarse en el artículo 16 LGT. Asimismo, tampoco pueden encontrar su fundamento en las reglas de calificación del

ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (artículo sexto, cuatro, del Código Civil), admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídico") en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (artículo séptimo, dos, del Código Civil) en daño ajeno o de "los derechos de los demás" (artículo diez de la Constitución) o contra el interés de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, en un "ejercicio antisocial" de su derecho (artículo séptimo, dos, del Código Civil)..."

Empero, algunos autores como RUIZ ALMENDRAL referencian que hubo algún precedente anterior a esta en el que tempranamente se acogía a la construcción anglosajona del levantamiento del velo. Véase, RUIZ ALMENDRAL, V.: “El levantamiento del velo en la LGT tras la reforma efectuada por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal”, *op. cit.*, p. 1046.

⁵⁵² La absorción de la jurisprudencia civil sobre el levantamiento del velo en el ámbito tributario arranca con la STS de 19 de abril de 2003 (rec. n.º 5327/1998), ECLI:ES:TS:2003:2736.

⁵⁵³ RUIZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, *op. cit.*, pp. 252 y 255.

⁵⁵⁴ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, p. 572. En relación con esa jurisprudencia civil, ZORNOZA hace mención expresa a la STS de 28 de mayo de 1984.

artículo 13 LGT. En consecuencia, no tiene fundamento normativo preciso en nuestro ordenamiento⁵⁵⁵.

Para terminar con esta breve referencia a la doctrina del levantamiento del velo, conviene traer a colación alguna de las críticas realizadas por parte de la doctrina. La primera de ellas es que no existe un criterio rector que permita saber cuándo se puede levantar el velo y cuando no, por lo que se acude a términos como equidad, abuso de derecho, fraude y buena fe, que son términos difusos, con importantes consecuencias desde el punto de vista de la seguridad jurídica. La segunda crítica, es que la aplicación de esta teoría no se ajusta al derecho español, en cuanto supone acudir a una vía que no se encuentra expresamente prevista en las normas vigentes en nuestro ordenamiento jurídico⁵⁵⁶. En palabras de PALAO TABOADA “la doctrina del levantamiento del velo no añade nada útil a las técnicas de reacción del Derecho contra la elusión”⁵⁵⁷. Además, cabe resaltar que los supuestos en los que se aplica el levantamiento del velo podrían fácilmente encontrar acomodo en otras técnicas generales antielusión⁵⁵⁸.

⁵⁵⁵ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, p. 572. En igual sentido, LÓPEZ LÓPEZ, H.: *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, *op. cit.*, pp. 113-114.

⁵⁵⁶ RUÍZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 247. En este sentido cabe apostillar que, en el momento de aplicación de esta técnica por parte del Tribunal Supremo, no existía una previsión legal, no obstante, a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se incorporó el apartado h) del artículo 43 LGT en el que se establece la posibilidad de aplicar la técnica del levantamiento del velo en materia tributaria en dos supuestos integrados en la responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria. Véase, DE JUAN CASADEVALL, J.: “La responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 h) de la Ley General Tributaria: “sociedad refugio” y levantamiento del velo”, *op. cit.*, pp. 23-25.

⁵⁵⁷ PALAO TABOADA, C.: “En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)”, *op. cit.*, p. 30. En sentido contrario, y aunque sin compartir su fundamentación, CARRASQUER CLARÍ señala que la técnica del levantamiento del velo es “un instrumento no sólo adecuado sino necesario para obtener soluciones que valorando los verdaderos intereses en juego sean exponentes del valor de justicia”. Véase, CARRASQUER CLARÍ, M.L.: *El problema del fraude a la ley en derecho tributario*, *op. cit.*, p. 244.

⁵⁵⁸ RUIZ ALMENDRAL, V.: “El levantamiento del velo en la LGT tras la reforma efectuada por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal”, *op. cit.*, p. 1045. Prosigue la mencionada autora afirmado que “la responsabilidad por levantamiento del velo incorporada a la LGT se superpone, de forma caótica, con el resto de supuestos de responsabilidad contenidos en la norma y con las normas generales anti-abuso. El legislador añade parches en un intento loable por abarcar todos los supuestos imaginables de fraude. Mientras tanto, las normas generales anti-abuso, con capacidad de abarcar esos mismos supuestos caen en desuso por inaplicación de la propia Administración”. *Ibidem*, p. 1055. En un sentido similar, DE JUAN CASADEVALL pone de manifiesto que “la técnica normativa utilizada por el legislador para acometer esa administrativización del levantamiento del velo, que consiste en su configuración técnica como supuestos de responsabilidad tributaria, y su eventual yuxtaposición, o conmixión, con otras figuras jurídicas concomitantes, como la cláusula general antielusiva (art. 15 LGT), la simulación (art. 16 LGT)...”, véase, DE JUAN CASADEVALL, J.: “La responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 h) de la Ley General Tributaria: “sociedad refugio” y levantamiento del velo”, *op. cit.*, p. 14.

Sentadas las anteriores premisas, ha quedado patente que en no pocos casos se confunden primero las palabras, ergo después también los conceptos y, en última instancia, la realidad⁵⁵⁹. Por todo ello, resulta criticable la laxitud y la falta de rigor por parte del Tribunal Supremo, el cual se ha amparado de forma indebida en determinadas figuras que no tienen soporte normativo alguno, entremezclando, aún más si cabe, la correcta aplicación de las instituciones del conflicto en la aplicación de la norma y la simulación. Estos pronunciamientos atentan contra la seguridad jurídica, mermando los derechos y garantías de los contribuyentes. Por lo que debemos abogar por una mayor claridad y rigor por parte de nuestros tribunales, en aras de coadyuvar a una mayor seguridad jurídica.

4.7. La carga de la prueba en las normas generales antielusión

El concepto de la carga de la prueba engloba dos reglas separables: por un lado, la determinación del umbral de certidumbre que requiere el juzgador para satisfacer la pretensión y, por otro lado, la determinación de cuál de las partes ha de aportar las pruebas necesarias para alcanzar dicho umbral, si no quiere sufrir una decisión adversa sobre el fondo del asunto en el caso de que no las aporte⁵⁶⁰.

Las normas sobre la carga de la prueba imponen auténticas cargas y no obligaciones jurídicas puesto que su incumplimiento no determina la imposición de una sanción, sino el riesgo procesal de que sus pretensiones no encuentren amparo en la resolución que ponga fin al conflicto⁵⁶¹.

Se afirma que la carga primaria de la prueba, en tanto regla de juicio, la carga material u objetiva de la prueba, recae sobre la Administración tributaria. No obstante, existe una especie de regla *in dubio pro contribuens*, ya que, si recayese siempre en la

⁵⁵⁹ Prueba de ello, es el siguiente tenor literal: “Con la finalidad de evitar la elusión fiscal los ordenamientos jurídicos pueden adoptar diversos instrumentos jurídicos. Una primera posibilidad sería acudir a la figura del fraude de ley (...). En otras ocasiones sin embargo se opta por emplear las denominadas “cláusulas antielusión” o “cláusulas antiabuso”, ya sean estas de carácter general o específicas. Finalmente podría invocarse la doctrina del levantamiento del velo tributario, que puede venir establecido directamente por la norma”. Véase, CALVO VÉRGEZ, J.: *La Cláusula Antiabuso tras la Reforma Tributaria*, *op. cit.*, p. 146.

⁵⁶⁰ GÓMEZ POMAR, F.: “Carga de la prueba y responsabilidad objetiva”, *InDret* n. 1, 2001, p. 5.

⁵⁶¹ RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *op. cit.*, p. 10.

Administración tributaria el riesgo derivado de la falta de prueba, ello supondría premiar a los sujetos que no quisieran colaborar⁵⁶².

En ese orden de cosas, la regla general de distribución de la carga de la prueba se encuentra establecida en el artículo 105 LGT⁵⁶³. El tenor literal de este precepto establece lo siguiente: “1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. 2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria”.

Así pues, la carga de la prueba recaería, en principio, sobre el acreedor de la prestación tributaria, esto es en la Administración tributaria, y los hechos que excluyen o minoran la obligación, recaerían en el obligado tributario. En los procesos tributarios, con excepción de los procesos de imposición de sanciones, los contribuyentes están obligados a colaborar aportando pruebas que justifiquen la exactitud de su declaración. Ahora bien, ese deber de colaborar con la Administración llega hasta el punto de que parece que exista una distribución encubierta de la carga de la prueba⁵⁶⁴.

Una vez referenciado lo anterior, analizaremos someramente la carga de la prueba de las normas generales antielusión establecidas en la LGT. En relación con el artículo 15 LGT se establece un sistema de la carga de la prueba que se divide en dos fases. En primer lugar, la Administración tributaria debe apreciar que los actos o negocios son notoriamente artificiosos o impropios, aportando pruebas sobre dicha artificiosidad. Posteriormente, tiene que probar que no concurren motivos económicos o jurídicos válidos distintos del ahorro fiscal.

De hecho, uno de los aspectos que más se elogió con la introducción del conflicto en la aplicación de la norma fue su funcionamiento como mecanismo de la carga de la

⁵⁶² *Ibidem*, p. 11.

⁵⁶³ No existen normas especiales sobre la carga de la prueba en los casos de abuso, por tanto, se aplica el principio general sobre la carga de la prueba. Véase, RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “The burden of proof on tax matters under Spanish general anti-abuses rules”, en MEUSSEN, G. (ed.) *The burden of proof in Tax Law*, Amsterdam, EATLP International Tax Series, 2013, p. 50; RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “National Report 3.12 Spain”, en MEUSSEN, G. (ed.) *The burden of proof in Tax Law*, Amsterdam, EATLP International Tax Series, 2013, p. 225.

⁵⁶⁴ RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *op. cit.*, pp. 12-13.

prueba⁵⁶⁵, puesto que la Administración no tiene que probar la existencia de una intención elusiva por parte del contribuyente, sino que concurren los elementos esenciales: i) existe una ventaja fiscal para el contribuyente; ii) que los actos o negocios llevados a cabo son notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; iii) que la forma elegida no produzca unos efectos jurídicos o económicos relevantes más allá del ahorro fiscal.

Estos elementos objetivos son una serie de indicios presuntivos de elusión, que pueden ser rebatidos por el contribuyente a través de una prueba en contrario. Sin embargo, señala RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN que “cabe preguntarse hasta qué punto se trata realmente de una «contraprueba» o, más bien, implica una inversión de la carga de la prueba sobre el contribuyente, en la medida en que esta es la única prueba mediante la cual el contribuyente puede quedar exonerado de la presunción de fraude, que es probando las razones o «motivos económicos válidos» de la operación o negocio efectuado”⁵⁶⁶. La Administración tributaria utiliza de forma recurrente -y cuasi abusiva en algunas ocasiones- los indicios y las presunciones, de tal forma que se desplaza hacia el contribuyente la carga de la prueba⁵⁶⁷.

Por otro lado, respecto del artículo 16 LGT han de concurrir tres elementos: i) una expresión simulada que se exterioriza frente a terceros; ii) el acuerdo de simular alcanzado entre las partes y que está oculto frente a terceros; y, iii) la intención o voluntad disimulada, que solo conocen quienes toman parte en el acuerdo simulatorio. Por todo ello, en la simulación hay una divergencia querida y provocada deliberadamente por las partes entre su verdadera voluntad y aquello que exteriorizan frente a terceros⁵⁶⁸.

⁵⁶⁵ *Ibidem*, p. 17

⁵⁶⁶ *Ibidem*, p. 18. Además, haciendo un análisis comparado con Alemania, allí se sostiene que ello produce una clara inversión en la carga de la prueba en el contribuyente, y, además, esta inversión está justificada en la medida en que el proporcionar pruebas para superar el test del propósito comercial recae en la esfera de responsabilidad del contribuyente. Este criterio ha sido propuesto recientemente por el gobierno de Canadá en el documento de consulta para la modernización y refuerzo de la norma general antielusión; pues parece que abogan por que la carga de la prueba recaiga en el contribuyente ante situaciones que pueden ser constitutivas de elusión o abuso. Véase, “Modernizing and Strengthening the General Anti-Avoidance Rule”, Government of Canada, Consultation Paper, 11/08/2022, p. 20.

⁵⁶⁷ MÁRQUEZ SILLERO, C.; MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “El uso reiterado de los indicios como medios de prueba en los procedimientos tributarios: vulneración del principio de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima. Incremento de la litigiosidad tributaria”, *Carta Tributaria*, n.º 62, 2020, apartado 2.2.2.

⁵⁶⁸ RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *op. cit.*, p. 19.

Así las cosas, en la simulación la prueba adquiere una gran relevancia. Atendiendo a la regla general establecida en el artículo 105 LGT, corresponde a la Administración la carga de probar que los hechos declarados por el interesado en realidad son falsos y existe una realidad oculta.

A pesar de que los tribunales han afirmado de forma prácticamente unánime que recae sobre la Administración la carga de la prueba en la simulación⁵⁶⁹, se entiende que ha cumplido con su obligación con la aportación de indicios o presunciones que invierten la carga de la prueba en el contribuyente. Por todo ello, resulta criticable la utilización de indicios o presunciones genéricas por parte de la Administración tributaria, la cual ante la ausencia de efectos económicos hace pivotar la carga de la prueba al contribuyente, que tiene que aportar pruebas que acrediten las razones económicas por las que se llevó a cabo el negocio.

En resumidas cuentas, parece que en muchas ocasiones se parta de una presunción de abuso, pues la simple sospecha o indicios genéricos de un posible supuesto abusivo hacen que recaiga en el contribuyente la carga de probar que ha actuado lícitamente de acuerdo con el derecho que ostenta a planificarse de la forma que considere más apropiada dentro de la legalidad. Por ello, se debe enfatizar que la Administración tributaria tiene que demostrar la existencia de abuso, sin incurrir en indicios genéricos, recayendo en el contribuyente la carga de probar lo contrario.

4.8. Motivos económicos válidos

Los motivos económicos válidos son un concepto jurídico indeterminado, pues no se encuentra definido expresamente en la normativa y no tiene una aplicación uniforme, sino que hay que acudir al caso concreto y valorar las circunstancias y hechos específicos.

En nuestro sistema interno, tanto los tribunales como el legislador han objetivado la noción de motivos económicos válidos. Mientras que la norma comunitaria establece que si la operación no tiene motivos económicos válidos se puede presumir que es

⁵⁶⁹ Entre otras, STS de 20 de septiembre de 2005 (Rec. n.º 6683/2000), *cit.*, FD 8º; STS de 25 de junio de 2008 (rec. n.º 100/2004), ECLI:ES:TS:2008:4318, F.D. 2º; y STS de 26 de noviembre de 2009 (rec. n.º 1278/2004), ECLI:ES:TS:2009:8586, F.D. 4º.

constitutiva de elusión fiscal, nosotros lo hemos objetivado: si no hay motivos económicos válidos, hay elusión.

Mientras que en la Directiva de fusiones en el artículo 15.1 a) se establece que aquellas operaciones que no se efectúen por motivos económicos válidos “puede constituir una presunción de que la operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal”; sin embargo, el artículo 89.2 LIS constituye una aplicación “automática” que contravendría la Directiva⁵⁷⁰, pues establece que “no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos”. A tal efecto, señala VILLAR EZCURRA que este precepto debe ser entendido como una presunción *iuris tantum* de la existencia de “fraude o evasión fiscal”, pues este carácter de presunción significa que, pese a la ausencia *prima facie* de motivos económicos válidos cabe demostrar que la operación no tiene como finalidad el fraude o la evasión⁵⁷¹.

Con la exigencia de motivos económicos válidos se pretende evitar los montajes artificiales que no tengan un fin empresarial, sino que su objetivo sea eludir la norma fiscal y, por tanto, el pago del impuesto, considerándose como abusivas aquellas operaciones o negocios por los que se crean artificialmente condiciones necesarias para la obtención de una ventaja fiscal⁵⁷². No cabe duda de que los motivos económicos válidos son una noción con importantes efectos en el derecho tributario general y convencional, a pesar de que su origen normativo se enmarca en un contexto muy concreto, como es el

⁵⁷⁰ Además, también contravendría la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia en el caso *Leur-Bloem* (C-28/95), pues el principio de proporcionalidad no se respetaría en el caso de que la cláusula antielusión sea automática. Concretamente en el párrafo 44 de la sentencia del Tribunal de Justicia del caso *Leur-Bloem* afirma que “el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones (...) excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva”.

⁵⁷¹ VILLAR EZCURRA, M.: “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business purpose y de la noción comunitaria de motivo económico válido”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 239, 2004, p. 119. En este sentido, resulta de interés la conclusión alcanzada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 16 de noviembre de 2022 (rec. n.º 89/2018), ECLI:ES:TS:2022:4154.

⁵⁷² GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J.: ““Motivos económicos válidos” como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2019, apartado V.

régimen fiscal de determinadas operaciones de reestructuración empresarial previsto por la Directiva comunitaria de fusiones⁵⁷³.

Así las cosas, en primer lugar, la Administración será la que planteará dudas sobre los motivos económicos válidos a través de indicios generales, pasando al contribuyente la carga justificar la existencia de motivos económicos válidos en la operación o negocio cuestionado. La justificación de los motivos económicos válidos se limita a afirmar la licitud y legalidad de los negocios llevados a cabo⁵⁷⁴. Por todo ello, parece evidente que se produce una inversión en la carga de la prueba, teniendo los contribuyentes que justificar que concurren motivos económicos válidos en los negocios realizados.

5. Normas específicas antielusión en el ordenamiento español

Una vez analizadas las GAARs que existen en nuestro ordenamiento interno, resulta conveniente hacer una sucinta mención a algunas SAAR. Un análisis detallado de estas últimas excede con creces del objeto de la presente investigación, no obstante, consideramos conveniente hacer referencia a algunas de ellas con el objetivo último de analizar cómo se relacionan con las GAARs.

La aplicación de las SAARs se aleja del régimen de las GAARs, permite una aplicación más directa y automática de la medida contraproducente. Como el hecho imponible y la consecuencia jurídica están contemplados en la propia ley, no es necesario ningún mecanismo de interpretación⁵⁷⁵. Estas normas específicas ostentan una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo⁵⁷⁶. Son medidas

⁵⁷³ VILLAR EZCURRA, M.: “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business pupose y de la noción comunitaria de motivo económico válido”, *op. cit.*, p. 110.

⁵⁷⁴ GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J.: ““Motivos económicos válidos” como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, apartado IV. No obstante, VILLAR EZCURRA trae a colación el criterio del Informe de la DGT de 30 de junio de 2002 en el que se hace referencia a la carga de la prueba de la concurrencia de motivo económico válido, y según la DGT “corresponde al contribuyente justificar la concurrencia de motivo económico válido y si no lo justifica, total o parcialmente, es evidente que la Inspección asumirá, total o parcialmente la carga de la prueba respecto a la no concurrencia de un motivo económico válido al proponer que se niegue al contribuyente una circunstancias que integra o condiciona el hecho imponible”. Véase, VILLAR EZCURRA, M.: “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business pupose y de la noción comunitaria de motivo económico válido”, *op. cit.*, p. 116.

⁵⁷⁵ GARCÍA PRATS, F.A.: “The abuse of tax law: prospects and analysis”, *op. cit.*, p. 60.

⁵⁷⁶ CRUZ PADIAL, I.; BAHÍA ALMANSA, B.: “Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT”, *op. cit.*, p. 491.

contra fenómenos concretos de elusión fiscal y donde se presume la conducta o el *animus* fraudulento a partir de una serie de indicios objetivos. En estos casos, la actividad probatoria de la Administración sería escasa, debiendo comprobar que dichos indicios están presentes, por lo que, en tales supuestos, también estaríamos presenciando una inversión en la carga de la prueba ya que será el propio contribuyente quien deberá acreditar, demostrar o justificar que la operación por él llevada a cabo responde a una serie de motivos que son ajenos a la propia elusión⁵⁷⁷. A tal efecto, señala SANZ GÓMEZ que

“podemos definir una cláusula anti-abuso específica como una *lex specialis* respecto del régimen tributario aplicable con carácter general a una situación, donde el cumplimiento de un presupuesto de hecho adicional (configurado a través de uno o varios criterios) determina la aplicación de una consecuencia jurídica diferente, bien sea la denegación de un beneficio fiscal o la aplicación de un régimen más gravoso. La justificación inmediata de estas cláusulas es la presunción de que la concurrencia de los requisitos mencionados implica una conducta constitutiva de abuso de Derecho”⁵⁷⁸.

No obstante, hemos de manifestar nuestro desacuerdo con la afirmación “la cláusula anti-abuso específica como una *lex specialis*”. Puesto que, a estos efectos, es dudoso que la relación entre una GAAR y una SAAR sea lo mismo que la relación entre una norma general y una norma especial contemplada en el principio *lex specialis derogat legi generali*. La similitud de los términos puede ser engañosa: una SAAR no es un caso específico de una GAAR, esto es, la hipótesis de la GAAR no tiene por qué incluir la hipótesis de la SAAR; más bien se tratan de reglas independientes con hipótesis jurídicas separadas. La GAAR se define por su generalidad, en el sentido en que está destinada a contrarrestar todo tipo de operaciones de elusión fiscal, mientras que una SAAR se entiende que va destinada a combatir una operación de elusión concreta⁵⁷⁹.

⁵⁷⁷ SANZ GÓMEZ, R.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Barcelona, Bosch Editor, 2010, p. 15. En un sentido similar se pronuncian CRUZ PADIAL y BAHÍA ALMANSA afirmando que estas cláusulas “suponen para la Administración la exención de la carga de la prueba, pudiendo acompañarse de una inversión de la misma, que pasa a corresponder al contribuyente”. CRUZ PADIAL, I.; BAHÍA ALMANSA, B.: “Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT”, *op. cit.*, p. 493.

⁵⁷⁸ SANZ GÓMEZ, R.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, *op. cit.*, p. 16.

⁵⁷⁹ En el mismo sentido, véase PALAO TABOADA, C.: “OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule”, *IBFD, Bulletin for international taxation*, 2015, p. 605.

Dentro de la legislación tributaria española, podemos dividir las SAARs en tres grupos⁵⁸⁰: el primero de ellos es según la exigencia de motivos económicos válidos, el segundo es la recalificación de una operación y, por último, aquellas que pretenden contrarrestar la elusión fiscal.

5.1. Las SAARs que se refieren a la exigencia de motivos económicos válidos

En el ordenamiento tributario español existen abundantes normas específicas antielusión, especialmente en el ámbito del impuesto sobre sociedades. Muchas de estas normas establecen un vínculo entre la elusión fiscal y la falta de motivos económicos válidos⁵⁸¹. Dentro de esta categoría, podemos traer a colación las siguientes:

En primer lugar, existe una SAAR en el artículo 8.1 de la LIS, cuando se establece la presunción de que una entidad puede considerarse residente en territorio español cuando estas entidades tengan su residencia en un territorio calificado como “paraíso fiscal” o “jurisdicciones no cooperativas”⁵⁸². La Administración podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de baja o nula tributación tiene su residencia en territorio español cuando concorra alguna de estas circunstancias: que sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se

⁵⁸⁰ Diferenciación realizada por la profesora SOLER ROCH. Véase, SOLER ROCH, M. T.: “Las normas antiabuso generales y especiales”, *op. cit.*, pp. 180-181. La profesora SOLER ROCH se refiere a ellas como “especiales”, no obstante, consideramos más acertado referenciarlas como específicas.

⁵⁸¹ MORENO GONZÁLEZ, S.: “Implementation of the EU ATAD in Spain: Outstanding Issues of a Partial Transposition”, *Intertax*, vol. 49, issue 12, 2021, p. 1000.

⁵⁸² Para un análisis de las jurisdicciones no cooperativas, véase DEL VALLE CALZADA, E.; SEVILLA BERNABÉU, B.: *Políticas Fiscales y Derechos Humanos...*, *op. cit.*, pp. 39-45. Recientemente, el 12 de enero de 2023, el Ministerio de Hacienda y Función Pública ha iniciado la tramitación de la nueva Orden Ministerial por la que se determina el listado de países y territorios que conforman la lista de jurisdicciones no cooperativas. La misma ha de valorarse de forma positiva, tras los más de 30 años de pasividad del legislador en este sentido, pues durante este tiempo ha estado en vigor el listado publicado con el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio. En el nuevo listado hay algunos países y territorios que ya figuraban en el listado del Real Decreto 1080/1991, concretamente son los siguientes: Anguila, Emirato Del Estado de Bahréin, Bermuda, Dominica, Fiji, Gibraltar, Guernsey, Isla de Man, Islas Caimán, Islas Malvinas, Islas Marianas, Islas Salomón, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Jersey, Seychelles y Vanuatu. Además, se incorporan los siguientes países y territorios como regímenes perjudiciales: Barbados, Guam, Palaos, Samoa (por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (*offshore business*)), Samoa Americana, y Trinidad y Tobago.

cumplan o ejerciten en territorio español; o que su actividad se desarrolle en territorio español⁵⁸³.

En este sentido, señala PALAO TABOADA que se configura así un nuevo criterio para determinar la residencia fiscal de las personas jurídicas empleando una presunción *iuris tantum* con una finalidad antielusión⁵⁸⁴. Por tanto, la Administración tributaria no tiene que probar que la entidad tiene su residencia en territorio español, sino que simplemente, si concurre alguna de esas dos circunstancias, se considerará que tiene su residencia en territorio español. El contribuyente puede destruir esta presunción si acredita: i) que su dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio; o ii) que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

En segundo lugar, dentro del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social (regulado en el Capítulo VII de la LIS), el artículo 89.2 LIS establece que el régimen establecido en dicho capítulo no se aplicará cuando la operación tenga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal. Concretamente, el régimen no se aplicará cuando la operación no se haya efectuado por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

En esta norma no existe una concreción de una situación potencialmente antijurídica porque en su primer inciso el legislador se remite a los conceptos generales de fraude o evasión fiscal, mientras que, en segundo lugar, solo cabría entender que existe una situación potencialmente elusiva si esta se equipara a la búsqueda de una ventaja fiscal. Así pues, si no se persigue una ventaja fiscal, no incurrirían los requisitos para aplicar esta cláusula antiabuso específica, por mucho que no se pueda argüir una razón económica no fiscal de la operación. Asimismo, de la ausencia de motivos económicos válidos solo podría presumirse que el régimen fiscal no debe ser aplicado a la operación,

⁵⁸³ En este sentido, el objeto tributario protegido en el artículo 8 LIS está relacionado con la erosión de bases imponibles ante la imposibilidad de tributar en España por la renta mundial generada por la entidad. Véase, GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J.: ““Motivos económicos válidos” como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, apartado II.

⁵⁸⁴ PALAO TABOADA, C.: “New Income Tax Law and anti-fraud legislation in Spain”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 61, n.º 4, 2007, p. 144.

pero no que la operación de reorganización sea en sí misma ilícita. Por todo ello, la ausencia de motivos económicos válidos cuando se busca una ventaja fiscal puede impedir la aplicación de los beneficios del régimen especial, pero no puede impedir, por sí sola, que el contribuyente realice las operaciones de reestructuración que tenía previstas y que estas desplieguen los efectos fiscales que le son propios⁵⁸⁵.

En tercer lugar, podemos observar otra SAAR en el artículo 14.1. h) de la LIRNR. En el mismo se establece una exención a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE o a los establecimientos permanentes de estas últimas que se encuentren situados en otros Estados miembros⁵⁸⁶. Asimismo, el propio precepto establece que, la exención prevista no será de aplicación cuando

“la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas”.

Por tanto, la Directiva matrices y filiales, tal y como la aplica España, no incluye expresamente el requisito de que el receptor del dividendo sea el beneficiario efectivo. Sí incluye una disposición contra la evasión que excluye la exención de la retención sobre las distribuciones efectuadas a los accionistas directos de la UE cuando la mayoría de los

⁵⁸⁵ MARÍN BENÍTEZ, G.: *La relevancia jurídica de la motivación fiscal...*, op. cit., p. 75.

⁵⁸⁶ Para que resulte de aplicación dicha exención, es necesario que concurren alguno de los requisitos establecidos en dicho artículo y cuyo tenor literal es el que sigue:

“1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014”.

derechos de voto de la sociedad matriz de la UE pertenezca, directa o indirectamente, a personas físicas o jurídicas que no sean residentes de la UE⁵⁸⁷.

En relación con esta SAAR, señala a modo de ejemplo MARÍN BENÍTEZ que “no podría denegarse la aplicación de la exención en los dividendos distribuidos a matrices europeas por filiales españolas al amparo del artículo 14.1h) del TRLIRNR, por el hecho de que esa matriz europea se haya establecido por motivos fiscales, si la mayoría de votos de ésta se encuentra en manos de residentes de la UE”⁵⁸⁸.

Todas estas normas suelen trasladar la carga de la prueba a los contribuyentes, teniendo estos que acreditar que existen motivos comerciales válidos. Ello, como señala MORENO GONZÁLEZ, podría ser problemático al contrastarlo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la prohibición de abuso⁵⁸⁹.

5.2. Las SAARs como recalificación de determinadas operaciones

En primer lugar, es necesario referenciar la norma recogida en el artículo 16 LIS, que hace referencia a la norma sobre la subcapitalización. Esta norma regula la problemática en relación con los gastos financieros por endeudamiento de empresas vinculadas mediante una regla de subcapitalización. La subcapitalización podemos definirla como aquella situación en la que, por la prevalencia de los fondos ajenos sobre los fondos propios, la entidad disminuye su carga tributaria, disminuyendo a su vez la recaudación de la Hacienda Pública⁵⁹⁰.

El legislador español ha optado por el criterio objetivo (la aplicación de una ratio) por medio de una auténtica ficción legal, en virtud de la cual la operación real (préstamo remunerado) se desvirtúa, tratando la remuneración del préstamo (intereses) como remuneración de fondos propios (dividendos) a los efectos impositivos. Para que la norma resulte aplicable, entre la sociedad residente perceptora de los fondos y las personas o

⁵⁸⁷ Esta cuestión será analizada posteriormente, véase los apartados 1.4.6.5. y 1.4.6.6. del capítulo II.

⁵⁸⁸ MARÍN BENÍTEZ, G.: *La relevancia jurídica de la motivación fiscal...*, op. cit., p.73.

⁵⁸⁹ MORENO GONZÁLEZ, S.: “Implementation of the EU ATAD in Spain: Outstanding Issues of a Partial Transposition”, op. cit., p. 1000.

⁵⁹⁰ CENCERRADO MILLÁN, E.: “La subcapitalización”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid, Centro de Estudios Fiscales, 2010, p. 637.

entidades no residentes que aporten los mismos, tiene que existir una vinculación; debe computarse el endeudamiento neto remunerado, esto es, el saldo pasivo y activo por créditos o préstamos⁵⁹¹.

La regulación actual del tratamiento de los gastos financieros en territorio común establece tres límites, dos de ellos están regulados en el artículo 16 LIS, uno general y otro específico para la compraventa apalancada de participaciones o *leveraged buyouts*, y el otro en el apartado h) del artículo 15 del LIS, aplicable a los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo⁵⁹².

La segunda SAAR sería el ajuste secundario en el régimen de entidades vinculadas, regulado en el artículo 18.11 LIS. En el supuesto de hecho de que el valor de la operación realizada por las partes sea distinto del valor de mercado, esta norma establece que la diferencia entre el valor de mercado y el valor otorgado por las partes tendrá el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. Concretamente, se establece en el referido apartado que

“en particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, con carácter general, el siguiente tratamiento:

a) Cuando la diferencia fuese a favor del socio o partícipe, la parte de la misma que se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad se considerará como retribución de fondos propios para la entidad y como participación en beneficios para el socio. La parte de la diferencia que no se corresponda con aquel porcentaje, tendrá para la entidad la consideración de retribución de fondos propios y para el socio o partícipe de utilidad percibida de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y

⁵⁹¹ CORDÓN EZQUERRO, T.; GUTIÉRREZ LOUSA, M.: “Las cláusulas antielusión en el Impuesto sobre Sociedades: la subcapitalización”, en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); MORENO GONZÁLEZ, S.; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (coords.) *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Barcelona, Atelier, 2008, p. 197.

⁵⁹² MARTÍNEZ MARTÍNEZ, I.: “La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el impuesto sobre sociedades: evolución y análisis comparativo”, *Estudios de Deusto: Revista de Derecho Público*, vol. 67, n.º 2, 2019, pp. 369-370.

de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

b) Cuando la diferencia fuese a favor de la entidad, la parte de la diferencia que se corresponda con el porcentaje de participación en la misma tendrá la consideración de aportación del socio o partícipe a los fondos propios de la entidad, y aumentará el valor de adquisición de la participación del socio o partícipe. La parte de la diferencia que no se corresponda con el porcentaje de participación en la entidad, tendrá la consideración de renta para la entidad, y de liberalidad para el socio o partícipe. Cuando se trate de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente, la renta se considerará como ganancia patrimonial de acuerdo con lo previsto en el artículo 13.1.i).4.º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo”.

En relación con esta materia, señala GARCÍA PRATS que “la regulación tributaria de los precios de transferencia se ha convertido en uno de los elementos de mayor trascendencia cualitativa y cuantitativa, sino el mayor, de entre los diferentes aspectos de la fiscalidad internacional, tanto para las Administraciones como para las empresas multinacionales”. Prosigue el citado autor en que “no debería, sin embargo, considerarse que, a priori y en todo caso, la articulación de los negocios, acuerdos y transacciones llevados a cabo por las entidades que operan con base transnacional se realiza con fines elusivos o para evitar la carga tributaria que les corresponde”⁵⁹³.

5.3. Las SAARs para contrarrestar la elusión fiscal mediante sociedades

La primera de ellas es la norma sobre transparencia fiscal internacional establecida en el artículo 100 LIS, en relación con la imputación de rentas positivas obtenidas por entidades residentes en países con una escasa o nula tributación, cuya participación

⁵⁹³ GARCÍA PRATS, F.A.: “Cláusulas antielusión en el Impuesto sobre Sociedades: los precios de transferencia”, en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); MORENO GONZÁLEZ, S.; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (coords.) *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, op. cit., p. 173.

mayoritaria la ostentan residentes en España; por lo que, en aplicación de la norma, se les imputará a estos las rentas positivas obtenidas por dichas entidades⁵⁹⁴.

En segundo lugar, otra SAAR que debemos referenciar es la establecida en el artículo 13.1 i) de la LIRNR. Dicho precepto establece que las sociedades cuyo activo esté constituido principalmente, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español, aunque las mismas no tengan su residencia en España, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en dicha entidad se considerarán obtenidas en España.

Por último, el artículo 314 del RDL 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba la Ley del Mercado de Valores, establece la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial se hubieran hecho con la finalidad de eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades que representen dichos valores⁵⁹⁵.

5.4. Relación-ponderación entre normas antielusión generales y específicas

Como se ha manifestado anteriormente, los ordenamientos tributarios de cada Estado miembro hacen frente a la elusión o abuso de derecho a través de dos tipos de

⁵⁹⁴ En relación con la transparencia fiscal internacional, señala DE JUAN CASADEVALL que esta es una técnica tributaria utilizada sobre todo por los países exportadores de capital, para hacer frente a la deslocalización fiscal mediante la interposición de sociedades instrumentales en jurisdicciones de baja o nula tributación. Sin perjuicio de esa finalidad antielusiva, su fundamento económico descansa en el principio de neutralidad fiscal, que pretende obviar las indeseables distorsiones fiscales a la competencia. Véase, DE JUAN CASADEVALL, J.: “La transparencia fiscal internacional en la Unión Europea”, *Quincena fiscal*, n.º 15-16, 2018, recurso electrónico, apartado I.

⁵⁹⁵ “Se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años”.

normas, por un lado, las GAARs y, por otro, las SAARs. Mientras que las GAARs establecen conductas generales y aplicables a multitud de tributos, que pueden manifestarse como normas contenidas en el derecho positivo, así como a través de principios establecidos por la doctrina jurisprudencial; sin embargo, las SAARs al ser normas determinadas a unas conductas concretas y aplicables a un determinado tributo, únicamente pueden estar recogidas en normas de derecho positivo⁵⁹⁶.

La proliferación de GAAR en el panorama internacional, lejos de coadyuvar a la depuración técnica de la respuesta normativa a la elusión tributaria, han generado aún más una notable confusión a este respecto⁵⁹⁷. Esta última persiste cuando se plantea la convivencia de las GAARs con las SAARs, pues no existe una solución uniforme⁵⁹⁸. A título de ejemplo se puede traer a colación que, en el ordenamiento tributario alemán, se ha declarado la aplicación preferente de la norma general frente a la norma especial⁵⁹⁹; en Canadá ponderan la utilización de unas y de otras; mientras que en el ordenamiento tributario español no se encuentra resuelta la cuestión, más allá de que el principio de especialidad en la aplicación de las leyes consiente que, si para una determinada operación hay prevista una norma específica, la aplicación de esta norma es, no solo preferente, sino excluyente de la aplicación de una norma general a dicha conducta⁶⁰⁰.

Tras todo lo expuesto, dos serían las cuestiones que habría de plantearse entre la relación de una GAAR y una SAAR: la primera de ellas es en relación con la compatibilidad entre ambos tipos de normas y, la segunda, la coherencia lógica en los efectos jurídicos que derivan de la aplicación de cada una de ellas.

En cuanto a la primera, se considera como regla general por parte de la doctrina mayoritaria⁶⁰¹ que ambos tipos de normas son incompatibles. Si ante una determinada

⁵⁹⁶ SOLER ROCH, M. T.: “Las normas antiabuso generales y especiales”, *op. cit.*, pp. 180 y ss.

⁵⁹⁷ Para más detalle, véase el informe EY.: “GAAR rising. Mapping tax enforcement’s evolution”, 2013. Asimismo, resulta interesante el análisis comparado realizado por OSTWALL, en el que hace referencia a la ponderación de estas normas en los siguientes países: Australia, Canadá, China, Alemania, Nueva Zelanda, Singapur, Sudáfrica, Reino Unido, Rusia y EE. UU. Véase, OSTWALL, T.P.: “GAAR versus SAAR: who wins the race?”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 242-246.

⁵⁹⁸ ROSENBLATT, P.; TRON, M.E.: “General Report”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rotterdam, IFA, vol. 103A: Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, p. 54.

⁵⁹⁹ RUIZ ALMENDRAL, V.: *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen...*, *op. cit.*, p. 146.

⁶⁰⁰ SOLER ROCH, M. T.: “Las normas antiabuso generales y especiales”, *op. cit.*, p. 180.

⁶⁰¹ Entre esta podemos destacar a los profesores ZORNOZA, DELGADO, MARTÍN, RUÍZ y SOLER, los cuales hemos referenciado a lo largo del presente estudio.

conducta puede resultar de aplicación una GAAR y una SAAR, la doctrina aboga por la aplicación de la SAAR, apostillando incluso en determinados supuestos que, no solo es preferente, sino también excluyente de aplicación de la GAAR a dicha conducta.

A pesar de lo referenciado en el anterior párrafo, y con el debido respeto a dicha doctrina, entendemos que dicha conclusión no puede generalizarse a la pluralidad de casos en los que pueden concurrir la aplicación de una GAAR y una SAAR. Si bien es cierto que, en mayoría de las situaciones, cuando esto suceda es preferible la aplicación de la SAAR por su carácter específico, aunque no debe negarse rotundamente que ello implique la inaplicación de la GAAR. A nuestro modo de ver, la GAAR podría resultar de aplicación en aquellos supuestos en los que se haya eludido de forma abusiva la aplicación de una SAAR⁶⁰².

A estos efectos, es dudoso que la relación entre una GAAR y una SAAR sea lo mismo que la relación entre una norma general y una norma especial contemplada en el *lex specialis derogat legi generali*⁶⁰³. La similitud de los términos puede ser engañosa: una SAAR no es un caso específico de una GAAR, esto es, la hipótesis de la GAAR no incluye la hipótesis de la SAAR; más bien se tratan de reglas independientes con hipótesis jurídicas separadas. La GAAR se define por su generalidad, en el sentido en que está destinada a contrarrestar todo tipo de operaciones de elusión fiscal, mientras que una SAAR se entiende que va destinada a combatir una operación de elusión fiscal concreta⁶⁰⁴.

Es una solución de política legislativa el determinar expresamente la elección entre estos dos tipos de normas en aquellos supuestos en los que concurren ambas, o, si tal y como hemos referenciado, puede haber una prevalencia de unas (SAAR) frente a otras (GAAR), pero la misma no es excluyente sino complementaria para aquellas conductas

⁶⁰² En los siguientes apartados volveremos sobre la relación y ponderación entre SAAR y GAAR. Véase, apartado 8.3. del capítulo II y el apartado 9 del capítulo III.

⁶⁰³ Este principio es una máxima jurídica en relación con la interpretación de las leyes que establece, esencialmente, que una ley que regula materias específicas prevalece sobre las leyes que solo regulan materias generales. OSTWALL, T.P.: “GAAR versus SAAR: who wins the race?”, *op. cit.*, p. 246.

⁶⁰⁴ PALAO TABOADA, C.: “OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule”, *op. cit.*, p. 605.

que excedan del ámbito concreto de la SAAR⁶⁰⁵. En el ordenamiento tributario español no se regula esto expresamente, a diferencia de lo que sí que ocurre en otros países.

Respecto de la segunda cuestión planteada, la relación entre las GAARs y las SAARs exige una coherencia lógica en el terreno de los efectos jurídicos, de tal modo que, si la GAAR no sanciona la conducta antiabuso, tampoco debería ser sancionable una misma conducta cuando se concrete en una SAAR. Frente a dicha conclusión, no consideramos que pueda ser objetable que los efectos jurídicos que deriven de la aplicación de una SAAR tengan que ser más severos que los que deriven de la aplicación de una GAAR, puesto que, la mayor o menor gravedad ha de ser algo que se valore en relación con la conducta en sí misma, en términos generales, y no en relación con la operación y el impuesto en concreto respecto del que, en cada caso, se proyecte la conducta abusiva⁶⁰⁶.

6. Consideraciones finales

Tras el análisis realizado en el presente capítulo, resulta trascendente poner un límite entre el uso y el abuso, o, dicho de otra forma, entre situaciones lícitas e ilícitas. En este sentido, consideramos que cuando una operación se lleve a cabo con el objetivo principal o uno de los objetivos principales de obtener una ventaja fiscal, no podemos calificarla de forma automática como abusiva. Si esa operación es auténtica en términos de sustancia o realidad económica, si sus negocios son válidos, lícitos y reales, no debe conllevar ningún reproche jurídico. Por todo ello, la planificación fiscal lícita tiene como límite la artificiosidad.

Para trazar ese límite es indispensable una utilización correcta de los términos. A tal efecto, consideramos que debemos desligarnos de la tradicional e impregnada utilización del término fraude de ley en nuestro ordenamiento tributario, puesto que tenemos una concepción de dicho término que es diferente a la utilizada en otros países

⁶⁰⁵ Este criterio ha sido compartido por el *Central Board of Direct Taxes*, pues entiende que las disposiciones GAAR y SAAR pueden coexistir y son aplicables según sea necesario, en los hechos y circunstancias del caso. Véase, OSTWALL, T.P.: “GAAR versus SAAR: who wins the race?”, *op. cit.*, p. 247.

⁶⁰⁶ SOLER ROCH, M. T.: “Las normas antiabuso generales y especiales”, *op. cit.*, p. 190.

de nuestro entorno; aunque no solo eso, es ampliamente aceptado por la doctrina que el fraude de ley tributario es una especialidad o modalidad del fraude de ley civil.

En otros ordenamientos, la referencia al término fraude es para referirse a una violación directa de la ley, es decir, evasión fiscal; mientras que, la utilización del término fraude en nuestro ordenamiento es, con carácter general, para hacer referencia a aquellos supuestos de elusión fiscal, aunque en algunas ocasiones también para referirse a la evasión fiscal. Por todo ello, ante la falta de rigor en la utilización de conceptos y en aras de tratar de arrojar algo de luz, consideramos que sería deseable dejar de utilizar el término fraude de ley.

El propio PALAO TABOADA, uno de los mayores referentes de nuestra doctrina en el estudio de esta problemática, afirmaba que la elusión es un concepto más amplio que el fraude. Por ello, deberíamos referirnos con el término elusión, y no fraude, a aquellos negocios u operaciones que violan indirectamente la norma, atentando contra el espíritu o finalidad de esta última.

En ese orden de cosas, cabe apostillar y aclarar que, a nuestro modo de ver, dentro de la figura elusión fiscal, no se puede hacer una distinción entre elusión fiscal lícita (*legitimate tax avoidance*) y elusión fiscal ilícita (*illegitimate tax avoidance*), pues, el término elusión connota la existencia de un artificio que parece indicativo de abuso, esto es, la ilicitud está implícita en este. Por tanto, aquellos comportamientos lícitos deben quedar amparados por la economía de opción, pero en ningún momento considerarlos como una elusión fiscal lícita.

La norma antielusión permite un modo de reaccionar ante la elusión que va más allá de la interpretación básica de la norma y de la potestad de calificación de la Administración tributaria. En última instancia la norma antielusión supone un mecanismo para asegurar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir.

Así las cosas, de lo anteriormente referenciado, se desprende que aquellas actuaciones abusivas se encuentran impregnadas o embebidas en la elusión fiscal. Gran parte de la doctrina hace referencia -de forma indistinta- a las normas antiabuso y normas antielusión. La expresión abuso es ambigua y su utilización se ha incrementado notoriamente en los últimos tiempos debido a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia

de la Unión Europea. Ahora bien, existen diferencias entre ellas, las normas antiabuso tienen un contenido más específico que las normas antielusión. No obstante, todas las consideraciones hechas a las normas antiabuso pueden encajar sin gran esfuerzo dialéctico en las normas antielusión.

Consideramos que la elusión fiscal es un tema complejo y cada vez más sofisticado, debido en gran parte a la globalización, lo cual justifica la concesión legal a la Administración tributaria de las normas antielusivas; sin embargo, su utilización no debe lesionar los derechos y garantías que tienen reconocidos los contribuyentes. A tal efecto, encuentra su razón de ser la pregunta sobre la cuál pivotaba el análisis del primer capítulo de este trabajo: ¿existe una hipertrofia normativa o un exceso de regulación en las normas antielusión establecidas en nuestra LGT?

La respuesta a la misma y el diagnóstico al que hemos llegado tras el análisis del primer capítulo es que no. No existen en nuestro ordenamiento tributario tres normas generales antielusión, sino que existe únicamente una, la establecida en el artículo 15 LGT. No obstante, ha habido una incorrecta aplicación de las normas, pues la Administración tributaria -con el beneplácito de los tribunales- ha utilizado la potestad de (re)calificación y la simulación como si fueran normas generales antielusión, generando así una confusión entre figuras y una enorme inseguridad jurídica.

Estas normas pueden tener una clara diferenciación desde un plano eminentemente teórico, pero su distinción a efectos prácticos (que es lo que aquí nos interesa) dista lejos de ser clara. Por un lado, la Administración no ha podido construir una práctica administrativa coherente a la hora de aplicar dichas figuras antielusivas; y, por otro lado, los tribunales han hecho un uso alternativo o arbitrario de las instituciones creadas para reaccionar contra la elusión fiscal. Es más, en muchas ocasiones han hecho un uso abusivo de la figura antielusiva de la simulación, por las menores trabas administrativas a la hora de aplicarla.

Existe una falta de precisión o claridad en los presupuestos aplicativos, la cual no puede achacarse a que estas normas generales utilicen conceptos jurídicos indeterminados, sino más bien porque en la mayoría de las ocasiones se hace una interpretación diferente o desapegada del significado que tienen estos conceptos.

Ha quedado demostrado que lo que no puede permitirse es asumir mecánicamente y sin mayores análisis la calificación del instituto de la simulación, puesto que ello pone en peligro los derechos fundamentales de los contribuyentes, pues, la condena por delitos contra la Hacienda Pública se admite ante la simple mención de simulación y sin entrar en mayores valoraciones, por tratarse de una mera cuestión fáctica⁶⁰⁷.

Asimismo, también ha quedado acreditado que el antiguo fraude de ley fue una figura ineficaz y prácticamente inutilizada. Motivo de ello, fue, en gran parte, la necesidad de acudir a un procedimiento especial para su aplicación. Tras la introducción de la vigente LGT en 2003, el antiguo fraude pasa a ser el denominado “conflicto en la aplicación de la norma”, el cuál ha suscitado gran polémica. Lejos de revertir la situación, a pesar de los avances técnicos y las críticas referenciadas, consideramos que el fracaso de la técnica antielusiva del artículo 24 LGT 1963 no fue superado con la entrada en vigor del LGT 2003 ni por sus sucesivas reformas.

Por todo lo expuesto, queda patente la necesidad de abogar por una mayor calidad de la legislación tributaria en España. Por un lado, es deseable anticipar criterios administrativos y judiciales claros, estables y transparentes; pero por otro, ante la diversidad y contradicción de pronunciamientos, puede que, para lograr una mayor calidad tributaria y efectividad en la aplicación de las normas generales antielusión, la solución pase por reformar algunos aspectos del artículo 15 LGT y, asimismo, los artículos 159 y 206 bis LGT⁶⁰⁸.

Sentado lo anterior, debemos discrepar de algunas propuestas realizadas por parte de la doctrina, las cuales abogan por ensamblar los artículos 15 y 16 LGT. En este sentido, RUÍZ TOLEDANO, proponía hace 25 años la creación de un único mecanismo de lucha contra la elusión fiscal en la LGT, para de esta forma evitar las dificultades de delimitación y procedimientos. A este respecto, señalaba que dicho mecanismo tendría que estar basado exclusivamente en principios y criterios tributarios que, incluso, podría

⁶⁰⁷ ZORNOZA PÉREZ, J.: “La simulación en Derecho tributario”, *op. cit.*, p. 563

⁶⁰⁸ En este sentido, y aunque no compartamos algunas de las cuestiones que se tratan, nos resulta de gran interés el documento de consulta presentado por el Gobierno de Canadá para la modernización y refuerzo de la norma general antielusión. En ese documento se plasma el compromiso de este Estado en mejorar la equidad fiscal consultando a los canadienses sobre los enfoques para fortalecer su GAAR. El documento se hizo público el pasado mes de agosto de 2022 y el Gobierno invitó a las partes interesadas a que enviasen sus observaciones y consideraciones sobre el mismo hasta el 30 de septiembre de 2022. Véase, “Modernizing and Strengthening the General Anti-Avoidance Rule”, Government of Canada, Consultation Paper.

tener una denominación específica y, por último, no renunciar a la imposición de sanciones o penas en los supuestos de elusión fiscal⁶⁰⁹. En igual sentido se pronuncian en un trabajado conjunto sobre la “cláusula general antiabuso tributaria en España” los siguientes autores: PALAO TABOADA, HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, CARMONA FERNÁNDEZ y SANZ GADEA. Dichos autores proponen como solución para lograr una mayor seguridad jurídica “(...) la posible unificación de la cláusula general antiabuso, suprimiendo la confusión aplicativa entre el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación. En este supuesto, podría ser de aplicación el régimen general de infracciones y sanciones, sin necesidad de un tratamiento específico *ad hoc*”⁶¹⁰. A este respecto, señalan que una opción válida de política fiscal a tener en cuenta debiera ser “unificar la norma antiabuso mediante la refundición de aquellos dos preceptos o, más sencillamente, mediante la supresión del artículo 16 pues, en rigor, la simulación podría quedar embebida en la apelación que el artículo 15 realiza a los actos o negocios... notoriamente artificiosos o impropios por más que, bajo esa literatura, también se cobijen actos o negocios no simulados y, en todo caso, cuando la simulación se presente será un ingrediente más de la conducta abusiva”⁶¹¹.

Nuestro fundamento para discrepar de las propuestas realizadas por dicha doctrina encuentra su cimentación en una correcta categorización y distinción de las figuras existentes en la LGT. A nuestro modo de ver, el artículo 15 es la verdadera norma general antielusión, la cual debemos distinguir del artículo 16, pues este persigue operaciones que pueden ser constitutivas de evasión fiscal, pero no de elusión o abuso. Es connatural a la simulación la existencia de ocultación, es decir, no se esconde por mera imprudencia sino porque se quiere, se esconde dolosamente; por tanto, no cabe culpa o negligencia. Además, en modo alguno pueden encontrar acomodo en el término artificioso los actos simulados.

Así las cosas, no consideramos acertada la propuesta de unificar ambos preceptos, en tanto en cuanto regulan figuras diferentes. La evasión atenta directamente contra el ordenamiento, mientras que la elusión infringe el ordenamiento de forma indirecta, atentando contra su espíritu o finalidad. Por ello, aunque en determinadas situaciones

⁶⁰⁹ RUÍZ TOLEDANO, J.I.: “Fraude de ley, simulación y calificación en Derecho tributario”, *Mes a mes fiscal*, n.º 29, 1998, pp. 51-60.

⁶¹⁰ EY Abogados.: *Cláusula general antiabuso tributaria en España...*, *op. cit.*, p. 97.

⁶¹¹ *Ibidem*, *op. cit.*, p. 70.

límite puedan existir dudas o confusión, deviene necesario hacer una correcta distinción, pues las consecuencias jurídicas que se derivan no son las mismas. En este sentido, del análisis realizado, se colige que la elusión (conflicto en la aplicación de la norma) podría sancionarse desde el punto de vista administrativo siempre que la ley sea clara y esté exenta de ambigüedades, lo cual no se cumple con la regulación actual; pero no puede ser sancionada penalmente. En cuanto a los supuestos constitutivos de evasión (simulación), parte de la doctrina considera que cabe la duplicidad de sanciones administrativas y penales, aunque ello solo estará justificado cuando la sanción administrativa impuesta en primer lugar no sea suficiente para castigar la conducta. No obstante, en aquellos supuestos constitutivos de evasión en los que concurra en primer lugar una sentencia penal condenatoria, impide la imposición de una sanción administrativa ulterior por los mismos hechos, ya que lo contrario traspasaría ilegítimamente y vulneraría lo dispuesto en el artículo 25.1 CE.

Por otro lado, y en aras también de lograr una mayor calidad normativa en nuestro ordenamiento, otra cuestión que debiera regular expresamente nuestro legislador es la concomitancia entre las normas generales y específicas antielusión. Si bien es cierto que no existe una solución uniforme, pues la relación entre estos dos tipos de normas no es idéntica en todos los Estados, no nos parece de recibo que en nuestro país esa cuestión no haya sido resuelta hasta la fecha.

Además, a nuestro modo de ver, no nos parece correcta la posición adoptada por la mayoría de nuestra doctrina, la cual considera aplicable el principio *lex specialis derogat legi generali*. Entendemos que la hipótesis sobre la que se construye una GAAR no tiene por qué incluir la hipótesis de la SAAR, sino que más bien se tratan de reglas independientes con hipótesis separadas. La GAAR se caracteriza por su generalidad, esto es, está destinada a contrarrestar todo tipo de operaciones de elusión fiscal, mientras que la SAAR está configurada de manera *ad hoc* para combatir una operación de elusión concreta.

El corolario al que llegamos respecto de la concomitancia entre ambas normas es que, en un supuesto en el que pueda resultar de aplicación una SAAR, su aplicación será preferente -aunque no excluyente- de la GAAR. A nuestro modo de ver, la GAAR podría resultar de aplicación en aquellos supuestos en los que se haya eludido de forma abusiva la aplicación de una SAAR.

CAPÍTULO II: INCIDENCIA DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA EN LA CONFIGURACIÓN DEL ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA

Es de sobra conocido que la elusión fiscal ha sido y es un tema siempre presente en la literatura fiscal, pues descubrir la ruta fiscal más ventajosa sin infringir la legalidad ha sido uno de los mayores retos para los abogados fiscalistas⁶¹².

Ha quedado demostrado que las acciones nacionales no pueden responder a los retos que se plantan en una economía globalizada, pues la magnitud de tales retos requiere una respuesta común, motivo por el que la elusión fiscal pasó de ser un problema de ámbito nacional en sus orígenes a ser un problema internacional, lo cual conllevó a luchar desde el ámbito de la UE y desde el ámbito internacional. Así las cosas, cualquier análisis orientado a progresar en un mejor diseño de las normas contra la elusión fiscal, no solo debe tener en cuenta el análisis desde la óptica de la legislación nacional, sino que también debe hacerlo a la luz del derecho de la UE y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En este sentido, por analítica organizativa, una vez delimitada la regulación nacional, debemos analizar esta problemática desde el punto de vista del derecho de la UE, para de esta forma tratar de obtener una comprensión integradora que delimite el abuso.

El aprovechamiento de las discordancias o diferencias de tributación entre las legislaciones de distintos Estados miembros para obtener una ventaja fiscal constituye un uso más de las libertades comunitarias, que no impiden la competencia entre Estados. Por tanto, ese aprovechamiento no es suficiente por sí mismo para calificarlo como abusivo y, con ello, de potencialmente contrario al derecho de la UE. La cuestión a dilucidar es establecer la diferencia entre el uso y el abuso de una libertad comunitaria cuando su ejercicio viene motivado por razones fiscales⁶¹³. A tal efecto, resulta oportuno señalar que la planificación fiscal es claramente admisible dentro del derecho comunitario,

⁶¹² VANISTENDAEL, F.: “An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and “Tax Abuse”?”, *Bulletin for international taxation*, 2021, vol. 75, n.º 11/12, 2021, p. 759.

⁶¹³ MARÍN BENÍTEZ, G.: “La Unión Europea, las competencias en materia de fiscalidad y el abuso de las libertades comunitarias”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, p. 43. En este sentido, señala RUIZ ALMENDRAL que la principal consecuencia derivada de la práctica abusiva de una libertad comunitaria es que implicará la desprotección del derecho comunitario. Véase, RUIZ ALMENDRAL, V.: “Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 307, 2008, p. 36.

únicamente podrá ser considerada como una práctica abusiva si la naturaleza de la estructura es artificial⁶¹⁴. Por tanto, si un contribuyente hace un buen ejercicio (real y efectivo) de sus libertades fundamentales reconocidas en el TFUE, no puede haber abuso del derecho de la UE⁶¹⁵.

Tal y como hemos puesto de manifiesto en el capítulo I, la lucha contra la elusión fiscal tiene su origen en el concepto *abus de droit*, esto es, la idea de que una persona puede abusar de los derechos que le confiere la ley. Este concepto se extendió en muchos ámbitos del derecho civil, llegando al derecho comunitario a través de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁶¹⁶. Así las cosas, en el ámbito de la UE la conformación de la figura del abuso presenta una génesis claramente jurisprudencial⁶¹⁷.

Es por ello que, en las próximas líneas, se desgranará el origen y la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con el abuso⁶¹⁸. Esta reconstrucción de

⁶¹⁴ KOFLER, G.; TUMPEL, M.: ““Abuse” in Direct and Indirect Community Tax Law: A Convergence of Standards?”, en LANG, M.; MELZ, P.; KRISTOFFERSSON, E. (eds.) *Value Added Tax and Direct Taxation: similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, p. 480.

⁶¹⁵ En este sentido, VANISTENDAEL ponía de manifiesto que el ejercicio efectivo de las libertades fundamentales debe comprobarse mediante hechos objetivos. Véase, VANISTENDAEL, F.: “EU vs BEPS: conflicting concepts of tax avoidance”, en WEBER, D. (ed.) *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid*, Amsterdam, IBFD, 2017, p. 270. Como acertadamente señala SCHÖN, “es tarea del Tribunal de Justicia actuar como defensor de los contribuyentes y lograr el equilibrio adecuado entre las legítimas preocupaciones de los Gobiernos en materia de ingresos y la libertad económica de los ciudadanos europeos, tanto en el ámbito del derecho primario como del derecho derivado europeo”. Véase, SCHÖN, W.: “Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, p. 302.

⁶¹⁶ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) fue creado en 1952. Con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa el 1 de diciembre de 2009, este cambió su denominación por la de Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Renombrados internacionalistas como MANGAS MARTÍN y LIÑÁN NOGUERAS sostienen que la articulación de este órgano judicial y de sus competencias no ha experimentado cambios sustanciales desde sus orígenes, más allá de la creación de una instancia intermedia motivada por el aumento del número de Estados miembros en 1988. Véase, MANGAS MARTÍN, A.; LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y derecho de la Unión Europea*, Madrid, Tecnos, 10º ed., 2020, p. 292.

En la actualidad, el TJUE está integrado por dos órganos jurisdiccionales: el Tribunal de Justicia y el Tribunal General. En materia fiscal, todas las sentencias las emite el Tribunal de Justicia; en gran medida las sentencias derivan de cuestiones prejudiciales y, en menor medida, derivan de recursos de incumplimiento. Para un mayor análisis de la composición y clases de procedimientos, véase RODRÍGUEZ RUIZ DE ALDA, E.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: una reflexión para el futuro”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 736-742.

⁶¹⁷ MARTÍN LÓPEZ, J.: “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, *op. cit.*, apartado 2.1.1.; BARCIELA PÉREZ, J.A.: “Planificación fiscal agresiva y abuso del derecho en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n.º 5, 2017, recurso electrónico, apartado II.

⁶¹⁸ A tal efecto, hemos considerado oportuno referenciar y analizar por orden cronológico los pronunciamientos más relevantes del Tribunal de Justicia en materia de abuso. Otros autores, como SOLER ROCH y MARTÍN LÓPEZ han clasificado su análisis en función del área de la fiscalidad en que son adaptadas, distinguiendo así entre las dictadas en el ámbito de la imposición indirecta y directa y, en esta última, entre

la jurisprudencia del Tribunal de Justicia tiene por objeto comprender la relación precisa entre el abuso y las dos categorías tradicionales: elusión fiscal y evasión fiscal. Una vez sentado lo anterior, el estudio de la jurisprudencia nos servirá de base para posteriormente analizar y discutir la compatibilidad de la cláusula antiabuso de la ATAD con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

1. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia: origen y evolución del principio de prohibición del abuso

Históricamente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha habido dos vertientes de abuso de derecho fiscal. La primera de ellas son una serie de casos en los que los Estados miembros han invocado disposiciones legales o doctrinas nacionales para justificar las limitaciones de las libertades fundamentales en virtud de la denominada *rule of reason*. La segunda son los casos en los que se desarrolló la teoría del abuso del derecho comunitario para salvaguardar los intereses legítimos de los Estados miembros⁶¹⁹.

En un primer momento, el Tribunal de Justicia fue bastante reticente a aceptar medidas nacionales contra la evasión y elusión fiscal que limitaran las libertades económicas fundamentales. A modo de ejemplo, podemos referenciar el caso *Comisión de las Comunidades v. República Francesa*, donde el Tribunal de Justicia consideró que “(...) tampoco puede alegarse en este contexto el riesgo de evasión fiscal. El artículo 52 del Tratado CEE no permite excepciones al principio fundamental de libertad de establecimiento por tales razones”⁶²⁰. Ahora bien, tras el paso de un tiempo, finalmente el Tribunal de Justicia aceptó que la elusión fiscal podía restringir las libertades

las que afectan a materias armonizadas y no armonizadas. Véase, SOLER ROCH, M.T.: “El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia española y europea”, *op. cit.*, p. 386; MARTÍN LÓPEZ, J.: “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, *op. cit.*, apartado 2.1.1. Asimismo, MARTÍN JIMÉNEZ también distingue entre la jurisprudencia sobre el abuso en impuestos directos e impuestos indirectos, véase MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “The prohibition of abuse of EU tax law and the codification of the EU GAAR”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 1011-1044.

⁶¹⁹ VANISTENDAEL, F.: “An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and “Tax Abuse”?”, *op. cit.*, p. 754.

⁶²⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1986, caso *Comisión de las Comunidades v. República Francesa* (C-270/83), ECLI:EU:C:1986:37, párr. 25.

fundamentales. Seguidamente, se analizarán algunas de las sentencias más significativas, siguiendo un orden cronológico en el proceso de configuración de la doctrina del abuso.

1.1. Primeros precedentes

1.1.1. Van Binsbergen

Mucho antes de que el debate sobre la elusión fiscal apareciera en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia como justificación para restringir las libertades económicas fundamentales, se introdujo el concepto de abuso del derecho comunitario como limitación de los derechos que se reconocían al ejercer dichas libertades. Ahora bien, el Tribunal de Justicia se abstuvo inicialmente de dar una definición del concepto de “prácticas abusivas” o “abuso del derecho” y simplemente se limitó a reconocer que los Estados miembros están, en principio, facultados para adoptar medidas para combatir las operaciones de elusión fiscal⁶²¹.

En la sentencia *Van Binsbergen*⁶²² se analiza la compatibilidad de la libre prestación de servicios con la exigencia de residir en Países Bajos para ejercer la profesión de abogado. Se trata de un supuesto encajable en las “operaciones de giro en U” en el que un ciudadano establecido en un Estado miembro (en este caso, Países Bajos), para eludir las normas imperativas que en este supuesto regulaban el ejercicio de la profesión de abogado, se establece en otro Estado miembro (Bélgica) para realizar principal o exclusivamente su actividad profesional en el primer Estado⁶²³.

En este sentido, es necesario resaltar el apartado de la sentencia que da origen a la teoría del abuso de derecho. Esa doctrina era aplicable a disposiciones del derecho

⁶²¹ LENAERTS, K.: “Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”, *Revue générale du contentieux fiscal*, n.º 6, 2019, p. 434.

⁶²² Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de diciembre de 1974, caso *Van Binsbergen* (C-33/74), ECLI:EU:C:1974:131.

⁶²³ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, op. cit., p. 105; DE LA FERIA, R.: “Prohibition of Abuse of (Community) Law: The creation of a new general principle of EC Law through tax”, *Common Market Law Review*, vol. 45, issue 2, 2008, p. 399; EVERS, M.; DE GRAAF, A.: “Limiting benefit shopping: use and abuse of EC Law”, *EC Tax Review*, vol. 18, issue 6, 2009, p. 287.

primario de los tratados, así como a las directivas y reglamentos derivados del derecho de la UE. El Tribunal de Justicia argumenta que

“no se puede negar a un Estado miembro el derecho a adoptar las disposiciones destinadas a impedir que la libertad garantizada por el artículo 59 sea utilizada por un prestador, cuya actividad esté entera o principalmente orientada hacia su territorio, para eludir las normas profesionales que le serían aplicables si estuviera establecido en el territorio de dicho Estado, situación que puede estar comprendida en el capítulo relativo al derecho de establecimiento, pero no en el de las prestaciones de servicios”⁶²⁴.

Por tanto, la sentencia rechaza que se abuse de una libertad comunitaria para eludir normas profesionales internas, pero no se acuña el término “abuso”, que aparecerá en pronunciamientos posteriores⁶²⁵.

Así las cosas, tal y como se señalará en sentencias posteriores, de la jurisprudencia del caso *Van Binsbergen* no se desprende que un Estado miembro pueda tener carta blanca para aplicar sus propias disposiciones nacionales contra el abuso. Esta sentencia, junto con la del asunto *Centros*, abogan por la necesidad de establecer un método de análisis que permita distinguir entre las situaciones que se basan en un ejercicio legítimo de una libertad fundamental y las que reflejan prácticas abusivas⁶²⁶.

1.1.2. Centros

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia tributaria antiabuso comienza a perfilarse con la sentencia recaída en el caso *Centros*⁶²⁷, el Tribunal de Justicia dictaminó que el ejercicio del derecho a la libertad de circulación no constituye en sí mismo un abuso. En esta sentencia el Tribunal de Justicia hace una referencia explícita al concepto de “abuso de derecho”. En este supuesto se analiza la denegación de la inscripción de una sucursal danesa cuya empresa principal está en Reino Unido, con el

⁶²⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Van Binsbergen* (C-33/74), *cit.*, párr. 13.

⁶²⁵ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 106.

⁶²⁶ LENAERTS, K.: “Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”, *op. cit.*, p. 435.

⁶²⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 1999, caso *Centros* (C-212/97), ECLI:EU:C:1999:126.

argumento de que esta última no ejercía ninguna actividad en el Reino Unido, por tanto, no se encontraban ante una sucursal, sino ante el establecimiento principal que pretendía eludir las normas nacionales más exigentes en cuanto al capital mínimo⁶²⁸. Según el Tribunal de Justicia:

“El hecho de que un nacional de un Estado miembro que quiere crear una sociedad elija constituir la en otro Estado miembro cuyas normas de Derecho de sociedades le parezcan las menos rigurosas y abra sucursales en otros Estados miembros no puede constituir por sí solo un uso abusivo del Derecho de establecimiento. En efecto, el derecho a constituir una sociedad de conformidad con la legislación de un Estado miembro y a crear sucursales en otros Estados miembros es inherente al ejercicio, dentro de un mercado único, de la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado”⁶²⁹.

En última instancia, el caso *Centros* supone la recepción formal de la doctrina del abuso de derecho, si bien, se aplica de forma restrictiva, en la medida en que sigue lo establecido en el asunto *Van Binsbergen* y confirma que puede servir como causa justificativa de una eventual lesión a una libertad comunitaria; no obstante, en este caso no la aprecia por considerar que la libre constitución de sociedades es una afectación de la libertad de establecimiento⁶³⁰.

Con todo, debemos señalar que en el caso *Centros* el Tribunal de Justicia utiliza explícitamente los términos “abusivo” y “fraudulento” unas veces juntos y otras veces separados por un “o”⁶³¹. Sin embargo, a pesar de dicha incorrección, hemos de resaltar que ambos conceptos no pueden ser considerados como sinónimos⁶³².

Así las cosas, se reconoce que un Estado miembro está facultado para adoptar medidas dirigidas a impedir que alguno de sus nacionales intente evitar abusivamente la aplicación de la normativa interna y puedan invocar el derecho comunitario de forma abusiva. No obstante, estas medidas nacionales para contrarrestar las prácticas abusivas

⁶²⁸ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, op. cit., p. 106; EVERS, M.; DE GRAAF, A.: “Limiting benefit shopping: use and abuse of EC Law”, op. cit., p. 289.

⁶²⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Centros* (C-212/97), cit., párr. 27.

⁶³⁰ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, op. cit., p. 107.

⁶³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Centros* (C-212/97), cit., párr. 24, 25, 29.

⁶³² PISTONE, P.: “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) *Emsland-Stärke* 1 to *Halifax* (and Beyond)”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Chippenham, Hart Publishing, 2011, p. 386.

deben reunir estos cuatro requisitos: i) que se apliquen de manera no discriminatoria; ii) que se hallen justificadas por razones imperiosas de interés general; iii) que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen; iv) que no excedan de lo necesario para alcanzar dicho objetivo⁶³³.

Un asunto muy similar al caso *Centros* fue el asunto *Inspire Art*⁶³⁴, en este supuesto el Tribunal de Justicia dilucida las cuestiones prejudiciales planteadas por el *Kantongerecht te Amsterdam* sobre la interpretación de los artículos 43, 46 y 48 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. En última instancia, se enjuiciaba la compatibilidad con la libertad de establecimiento de la exigencia holandesa de someter a *Inspire Art* a la ley de sociedades formalmente extranjeras, pues era una sociedad inglesa que operaba en Ámsterdam y que no tenía actividad alguna en Reino Unido.

Ante estas circunstancias, el Gobierno neerlandés alegó un uso abusivo de la libertad de establecimiento, a lo que el Tribunal de Justicia contestó trayendo a colación la jurisprudencia del caso *Centros*: “A efectos de aplicación de las normas sobre libertad de establecimiento es irrelevante que la sociedad haya sido constituida en un Estado miembro con el único objeto de establecerse en un segundo Estado miembro, donde se ejercería lo fundamental, o incluso la totalidad, de sus actividades económicas”⁶³⁵.

El fallo del Tribunal de Justicia pone de manifiesto que el comportamiento abusivo puede ser una de las razones imperiosas de interés general para limitar la libertad de establecimiento⁶³⁶. No obstante, en este supuesto hace una interpretación muy generosa de la libertad de establecimiento y muy restrictiva del abuso de la norma, por lo que entiende que no está justificado “el obstáculo a la libertad de establecimiento garantizada por el Tratado que resulta de disposiciones de una normativa nacional”⁶³⁷.

⁶³³ RIBES RIBES, A.: “Las medidas tributarias antiabuso en la jurisprudencia comunitaria”, *Quincena fiscal*, n.º 1-2, 2009, p. 45. En igual sentido, SOLER ROCH, M.T.: “Las medidas antiabuso en el ámbito de la Unión Europea”, *Studi Tributari Europei*, n.º 0, 2010, p. 421.

⁶³⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de septiembre de 2003, caso *Inspire Art* (C-167/01), ECLI:EU:C:2003:512.

⁶³⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Inspire Art*, *cit.*, párr. 95; sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Centros*, *cit.*, párr. 17.

⁶³⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Inspire Art*, *cit.*, párr. 133.

⁶³⁷ *Ibidem*, párr. 142.

1.2. Modulación y definición del abuso

1.2.1. Emsland-Stärke: los elementos del abuso

En el asunto *Emsland-Stärke GmbH*⁶³⁸ se aplicó por primera vez la doctrina derivada del asunto *Van Binsbergen* a un caso fiscal de elusión de normas aduaneras comunitarias plenamente armonizadas.

En el caso *Emsland-Stärke* el Tribunal de Justicia aprovechó la oportunidad para desarrollar un test que permite a los tribunales nacionales distinguir entre dos tipos de situaciones. La cuestión en este supuesto era si, en el caso de una exportación puramente formal desde el territorio de la UE con el único fin de recibir una restitución a la exportación⁶³⁹, el Reglamento n.º 2730/79 se oponía a que la autoridad aduanera reclamara el reembolso de la restitución⁶⁴⁰. A este respecto, el Tribunal de Justicia se pronunció negativamente: “La aplicación de los Reglamentos comunitarios no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas de los operadores económicos”⁶⁴¹. Por tanto, no es suficiente para demostrar la existencia de un comportamiento abusivo que una sociedad se constituya en un Estado miembro en el que las normas del impuesto sobre sociedades sean menos restrictivas, pues abrir una sucursal en otros Estados miembros en los que se opere es inherente a la libertad de establecimiento⁶⁴².

Ahora bien, lo más destacable es que el término abuso se inicia con la sentencia del caso *Emsland-Stärke*, a tal efecto debemos referenciar los aspectos más relevantes. En este asunto el Tribunal de Justicia establece que

“la constatación de que se trata de una práctica abusiva exige, por un lado, que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que

⁶³⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2000, caso *Emsland-Stärke* (C-110/99), ECLI:EU:C:2000:695.

⁶³⁹ Las circunstancias fácticas del caso eran relativamente sencillas: en 1987, Emsland-Stärke exportó a Suiza productos a base de fécula de patata y almidón de maíz, por lo que recibió una restitución a la exportación. Sin embargo, las investigaciones posteriores realizadas por las autoridades aduaneras alemanas revelaron que, inmediatamente después de entregarlas en Suiza, los productos fueron transportados de vuelta a Alemania sin modificaciones y por el mismo medio de transporte. En vista de ello, en 1992, las autoridades alemanas reclamaron a Emsland-Stärke lo que consideraron una restitución indebida.

⁶⁴⁰ LENAERTS, K.: “Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”, *op. cit.*, p. 435.

⁶⁴¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Emsland-Stärke* (C-110/99), *cit.*, párr. 51.

⁶⁴² DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 107.

se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa. Requiere, por otro lado, un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención”⁶⁴³. Además de ello, señala que “corresponde al órgano jurisdiccional nacional acreditar la existencia de estos dos elementos, cuya prueba debe aportarse de conformidad con las normas del Derecho nacional, siempre que ello no menoscabe la eficacia del Derecho comunitario”⁶⁴⁴.

Así las cosas, en la sentencia del caso *Emsland-Stärke* se incorpora de forma muy clara el doble elemento característico de la cláusula antielusión que va a ir construyendo la doctrina del Tribunal de Justicia⁶⁴⁵. El elemento objetivo persigue una interpretación finalista de la norma que sirve para apreciar si la ventaja controvertida que se ha obtenido está o no amparada por el objetivo perseguido por la norma. En cuanto al elemento subjetivo, consiste en la voluntad de obtener ese beneficio o ventaja.

A este respecto señala DE JUAN CASADEVALL que “no estamos aquí ante una formulación embrionaria de la cláusula comunitaria, sino ante una acabada construcción dogmática de la misma, que naturalmente será modulada con su extensión al ámbito estrictamente fiscal, y en cuya estructura lógica podemos distinguir ya sus dos característicos elementos objetivo y subjetivo”⁶⁴⁶.

Por todo ello, la sentencia *Emsland-Stärke* es considerada como una sentencia pionera, ya que establece, por primera vez, los criterios para determinar la existencia de un abuso a la luz de los objetivos del derecho de la UE⁶⁴⁷. Sin embargo, después de que

⁶⁴³ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Emsland-Stärke* (C-110/99), *cit.*, párr. 52 y 53.

⁶⁴⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Emsland-Stärke* (C-110/99), *cit.*, párr. 54. KOUTRAKOS, P.: “The *Emsland-Stärke* Abuse of Law Test in the Law of Agriculture and Free Movement of Goods”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Chippenham, Hart Publishing, 2011, p. 216.

⁶⁴⁵ A pesar de la clara distinción entre el elemento objetivo y el elemento subjetivo, algunos autores como WEBBER consideran que la prueba objetiva y subjetiva suelen estar algo entrelazadas y son difíciles de separar la una de la otra, pues en ambas pruebas el Tribunal menciona a menudo la “artificiosidad” de una operación. Véase, WEBBER, D.: “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, when is combating abuse an obligation and other comments”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Chippenham, Hart Publishing, 2011, p. 397.

⁶⁴⁶ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 108.

⁶⁴⁷ DE LA FERIA, R.: “Prohibition of Abuse of (Community) Law: The creation of a new general principle of EC Law through tax”, *op. cit.*, p. 410; DE LA FERIA, R.: “EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms”, en LOUTZENHISER, G.; DE LA FERIA, R. (eds.) *The dynamics of taxation: essays in honour of Judith Freedman*, Hart Publishing, Oxford, 2020, p. 162; WEBER, D.: “Abuse of Law – European Court

se dictara esta sentencia, se planteó la cuestión de si esta definición de abuso de derecho podía transponerse a otros ámbitos del ordenamiento jurídico de la UE⁶⁴⁸. Dicha cuestión, fue resuelta en el caso *Halifax*.

1.2.2. Halifax: configuración del elemento subjetivo

En el caso *Halifax*⁶⁴⁹, el *VAT and Duties Tribunal* del Reino Unido plantea una cuestión prejudicial en relación con un caso de posible práctica abusiva de una entidad financiera que estaba sujeta a importantes limitaciones en la deducción del IVA soportado (menos del 5%). Dicha entidad participaba en otras entidades, con la finalidad última de interponer estas filiales entre la matriz y otras empresas independientes que construyeron ciertas instalaciones, generando así en las filiales un derecho a deducirse el IVA que la propia Halifax carecía⁶⁵⁰.

A la vista de estas circunstancias, las autoridades del Reino Unido se negaron a aplicar el régimen alegando que, de acuerdo con el principio general del derecho de la UE de evitar el abuso, no deben tenerse en cuenta las operaciones realizadas con el fin único de eludir el IVA. Todo ello, llevó a un tribunal británico a preguntar al Tribunal de Justicia si la Sexta Directiva sobre el IVA debía interpretarse en el sentido de que se opone al

of Justice, 14 December 2000, Case C-110/99, *Emsland-Stärke*”, *Issues of Economic Integration*, vol. 31, n.º 1, 2004, p. 51; PISTONE, P.: “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) *Emsland-Stärke* 1 to *Halifax* (and Beyond)”, *op. cit.*, p. 383; LENAERTS, K.: “Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”, *op. cit.*, p. 436; KOFLER, G.; TUMPEL, M.: ““Abuse” in Direct and Indirect Community Tax Law: A Convergence of Standards?”, en LANG, M.; MELZ, P.; KRISTOFFERSSON, E. (eds.) *Value Added Tax and Direct Taxation: similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, p. 472.

⁶⁴⁸ LENAERTS, K.: “Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”, *op. cit.*, p. 436.

⁶⁴⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, caso *Halifax* (C-255/02), ECLI:EU:C:2006:121.

⁶⁵⁰ La matriz del grupo societario, Halifax, constituyó una serie de filiales para que construyeran unos centros de atención telefónica, pudiendo estas últimas deducirse las cuotas de IVA soportadas. La primera de estas filiales era Leeds, a la que Halifax hizo un préstamo de 59 millones de libras para que comprase unos solares y los pudiera explotar. Además, Halifax firmó con Leeds dos acuerdos, uno por el que se comprometía a construir en dichos solares y otro donde le arrendaba tres solares durante 20 años prorrogables a 99. Así las cosas, Leeds celebró un acuerdo de explotación y financiación con otra de las filiales del grupo, County, que se comprometía a llevar a cabo esas obras. El mismo día en el que Leeds y County llegaron a ese acuerdo, Halifax transfirió a Leeds más de 44 millones de libras con cargo a los préstamos otorgados, que procedió a pagar a County para la realización de las obras. De ello derivó un IVA soportado de 6.600.000 libras.

derecho de un sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones sobre las que se sustente ese derecho constituyen una práctica abusiva.

En este sentido, el Tribunal de Justicia trae a colación la jurisprudencia emanada de casos anteriores -*Emsland-Stärke*⁶⁵¹, *Cremer*⁶⁵² y *General Milk Products*⁶⁵³-, destacando que “la aplicación del derecho comunitario no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de las transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el derecho comunitario”⁶⁵⁴.

Por ello, el Tribunal de Justicia considera que este principio de prohibición de prácticas abusivas se aplica igualmente en el ámbito del IVA. Por lo que aborda en esta sentencia el abuso en relación con un tributo armonizado, como es el IVA. Los apartados de la sentencia *Halifax* que resultan más destacables, y que a su vez han servido de base en innumerables sentencias posteriores son los apartados 74 y 75, cuyo tenor literal es el que sigue:

“A la luz de estas consideraciones, parece que, en el ámbito del IVA, la comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones”⁶⁵⁵.

“Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. En efecto, como precisó el Abogado General en el punto 89 de sus conclusiones, la prohibición de prácticas abusivas carece de pertinencia cuando

⁶⁵¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Emsland-Stärke*, *cit.*, párr. 51.

⁶⁵² Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de octubre de 1977, caso *Cremer* (C-125/76), ECLI:EU:C:1977:148, párr. 21.

⁶⁵³ Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 1993, caso *General Milk Products* (C-8/92), ECLI:EU:C:1993:82, párr. 21.

⁶⁵⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Halifax*, *cit.*, párr. 69.

⁶⁵⁵ *Ibidem*, párr. 74.

las operaciones en cuestión pueden tener una justificación distinta de la mera obtención de ventajas fiscales”⁶⁵⁶.

Básicamente, en la sentencia del caso *Halifax* el Tribunal de Justicia aceptó las conclusiones expuestas por el AG POIARES MADURO, siendo estas extraordinariamente relevantes. Concretamente, lo que nos concierne, es el análisis de la doctrina del abuso, el cual está contenido en el apartado III. B, párrafos 60 y ss. de las conclusiones. En esos párrafos analiza la jurisprudencia emanada por el Tribunal de Justicia en relación con el principio general de derecho comunitario, afirmando que “los justiciables no pueden prevalerse del derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta”⁶⁵⁷. Asimismo, recuerda los criterios objetivos y subjetivos fijados en la sentencia *Emsland-Stärke* para calificar la operación como abusiva, aunque pone de manifiesto una crítica sobre el criterio subjetivo:

“(…) en mi opinión, las intenciones elusivas subjetivas de las partes no son lo que ha de determinar la existencia del elemento subjetivo mencionado en la sentencia *Emsland-Stärke*. Antes bien, las intenciones de las partes de obtener abusivamente una ventaja del Derecho comunitario son simplemente deducibles del carácter artificial de la situación que ha de apreciarse a la luz de una serie de circunstancias objetivas. Si se determina que concurren dichas circunstancias objetivas, ha de concluirse que una persona que invoca el significado literal de una disposición del ordenamiento tributario para reclamar un derecho que contraviene sus objetivos no es merecedora de que se le respete dicho derecho. (...) Es el examen de la finalidad objetiva de las normas comunitarias y de las actividades realizadas, y no las intenciones subjetivas de las personas, lo que a mi juicio se encuentra en el núcleo de la doctrina del Derecho comunitario sobre el abuso”⁶⁵⁸.

Por lo expuesto, el AG POIARES MADURO considera que el criterio objetivo es el determinante para calificar los hechos, actos u operaciones como abusivos. En este sentido, referencia

⁶⁵⁶ *Ibidem*, párr. 75. En este sentido, señala MARTÍN JIMÉNEZ que la sentencia del caso *Halifax* redujo el umbral del abuso del “propósito único” utilizado en *Emsland-Stärke* al “propósito esencial”. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “The prohibition of abuse of EU tax law and the codification of the EU GAAR”, *op. cit.*, p. 1019.

⁶⁵⁷ Conclusiones del AG M. POIARES MADURO de 7 de abril de 2005, caso *Halifax* (C-255/02), ECLI:EU:C:2005:200, párr. 64.

⁶⁵⁸ *Ibidem*, párr. 71.

“(…) que el concepto de abuso en Derecho comunitario, aplicable al sistema del IVA, opera sobre la base de un criterio que comprende dos elementos. Ambos elementos han de estar presentes para determinar la existencia de un abuso del Derecho comunitario en esta materia. El primero corresponde al elemento subjetivo mencionado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Emsland-Stärke, si bien sólo es subjetivo en la medida en que pretende verificar la finalidad de las actividades de que se trata. Dicha finalidad –que no debe confundirse con la intención subjetiva de quienes participan en tales actividades– ha de determinarse objetivamente sobre la base de la inexistencia de cualquier otra justificación económica distinta de la de crear una ventaja fiscal. En consecuencia, este elemento puede considerarse como un elemento de autonomía. En efecto, al aplicarlo, las autoridades nacionales deben determinar si la actividad de que se trata tiene cierto fundamento autónomo que, prescindiendo de consideraciones fiscales, puede dotarla de alguna justificación económica en las circunstancias del caso”⁶⁵⁹.

“(…) es un elemento teleológico por el que la finalidad y los objetivos de las normas comunitarias de las que supuestamente se abusa se comparan con la finalidad y los resultados conseguidos por la actividad de que se trata. Este segundo elemento es importante, no sólo porque ofrece un criterio conforme al que han de apreciarse el objetivo y los resultados de la actividad de que se trata, sino también porque ofrece una salvaguardia para los casos en que la única finalidad de la actividad pueda ser reducir la deuda tributaria, si bien esa finalidad es efectivamente el resultado de una opción entre los distintos regímenes fiscales que el legislador comunitario ha pretendido ofrecer. Por tanto, cuando no existe contradicción entre el reconocimiento de la pretensión del sujeto pasivo y los objetivos y resultados perseguidos por la disposición legal invocada, no cabe apreciar abuso”⁶⁶⁰.

En ese orden de cosas, el caso *Halifax* contribuyó notablemente a la conformación del elemento subjetivo de la GAAR comunitaria. El Tribunal de Justicia en este supuesto reelabora el elemento subjetivo, lo relativiza al considerarlo embebido en el elemento objetivo y acoge la doctrina del *business purpose test* cuando alude a cualquier otra justificación económica distinta de la ventaja fiscal⁶⁶¹. En un sentido similar, MARÍN

⁶⁵⁹ *Ibidem*, párr. 87.

⁶⁶⁰ *Ibidem*, párr. 88.

⁶⁶¹ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, op. cit., p. 110. En igual sentido se pronuncia MARTÍN LÓPEZ al afirmar que “hace bascular la constatación de una práctica

BENÍTEZ señala que la motivación fiscal es una condición necesaria, pero no suficiente, de abuso o elusión fiscal⁶⁶².

Por otro lado, en el caso *Halifax* el Tribunal de Justicia aceptó que la prohibición del abuso de derecho comunitario era un principio de interpretación del derecho de la UE que también era aplicable en el IVA, incluso en ausencia de una disposición específica contra el abuso. En este caso, no había ninguna disposición específica contra los abusos, ni en la Directiva del IVA⁶⁶³ ni en la ley británica que la transpone⁶⁶⁴.

Con todo, *Halifax* fue un gran avance sobre la distinción de la elusión, el abuso y el fraude. Las razones que lo justifican son: en primer lugar, el Tribunal de Justicia dio una definición de abuso en el ámbito del IVA, que caracteriza el abuso como una elusión de las normas fiscales a través de transacciones esencialmente llevadas a cabo por razones fiscales; en segundo lugar, confirmó la posición adoptada (casi veinte años antes) en el caso *Direct Cosmetics*⁶⁶⁵ sobre la elusión fiscal, al establecer que la concurrencia de factores objetivos era suficiente para detectar la existencia de prácticas abusivas; por último, en relación con el principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia excluyó que la reacción a las prácticas abusivas pudiera exceder del restablecimiento de la situación que se habría producido de no haber concurrido tales prácticas⁶⁶⁶.

En última instancia, la aportación esencial de *Halifax*, además de recepcionar en el ámbito estrictamente fiscal la doctrina del abuso, ha sido modular el elemento subjetivo para aproximarlos a la inexistencia de motivos económicos válidos⁶⁶⁷. Asimismo, en

abusiva sobre determinados factores objetivos”, MARTÍN LÓPEZ, J.: “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, *op. cit.*, apartado 2.1.1.1.

⁶⁶² MARÍN BENÍTEZ, G.: “La Unión Europea, las competencias en materia de fiscalidad y el abuso de las libertades comunitarias”, *op. cit.*, p. 57.

⁶⁶³ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, *DOUE L* 347/1, 11.12.2006.

⁶⁶⁴ VANISTENDAEL, F.: “An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and “Tax Abuse”?”, *op. cit.*, p. 755.

⁶⁶⁵ Sentencia Tribunal de Justicia de 12 de julio de 1988, caso *Direct Cosmetics* (C-138/86 y 139/86), ECLI:EU:C:1988:383. Resulta destacable poner de manifiesto las diferencias terminológicas en la versión en castellano y en inglés, en particular en relación con los términos “tax evasion and tax avoidance” y “fraude o evasión fiscal”.

⁶⁶⁶ PISTONE, P.: “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)”, *op. cit.*, p. 387.

⁶⁶⁷ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 111. A tal efecto, señala DE BROE que solo en el caso de que el contribuyente no pueda aportar una justificación económica para la estructuración de su operación de manera determinada, se podrá demostrar que se ha estructurado de esa manera únicamente para optimizar el IVA, por lo que el contribuyente estará abusando de la legislación comunitaria sobre el IVA. Véase, DE BROE, L.: “The Belgian rule against abusive practices in VAT matters”, en HINNEKENS, L.; HINNEKENS, P. (eds.) *A vision of taxes within and outside european*

Halifax también se hace referencia a la sancionabilidad de las conductas, concretamente establece que “la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cuál sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de esta comprobación”⁶⁶⁸.

1.2.3. Cadbury Schweppes: configuración del elemento objetivo

Tras la sentencia *Halifax*, encontramos otra sentencia decisiva en relación con el abuso, como es el caso *Cadbury Schweppes*⁶⁶⁹. La cuestión que surgió inmediatamente después de la sentencia *Halifax* fue si el concepto de abuso de derecho podía aplicarse a casos de fiscalidad directa. A diferencia del IVA, los impuestos directos no están armonizados en la UE, por lo que podía argumentarse que el concepto de abuso desarrollado por el Tribunal de Justicia debía aplicarse únicamente a los ámbitos de competencia del legislador europeo. Ese argumento se basaba en que, a falta de armonización, la definición de abuso le otorgaba discreción al juez nacional⁶⁷⁰.

Es cierto que *Cadbury Schweppes* no fue el primer supuesto de fiscalidad directa que tuvo que examinar el Tribunal de Justicia en relación con la compatibilidad de medidas nacionales que prohíben las prácticas abusivas con el Derecho UE. Anteriormente, el Tribunal de Justicia ya había sostenido que los Estados miembros podían legislar de forma específica sobre los “montajes puramente artificiales” (en inglés, *wholly artificial arrangements*)⁶⁷¹; sin embargo, el Tribunal de Justicia no había establecido los criterios para identificar dichos montajes puramente artificiales. Ahora

borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael, The Netherlands, Kluwer Law International, 2008, p. 123.

⁶⁶⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Halifax*, *cit.*, párr. 93.

⁶⁶⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de septiembre de 2006, caso *Cadbury Schweppes* (C-196-04), ECLI:EU:C:2006:544.

⁶⁷⁰ DE LA FERIA, R.: “Prohibition of Abuse of (Community) Law: The creation of a new general principle of EC Law through tax”, *op. cit.* p. 425.

⁶⁷¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de julio de 1998, caso *Imperial Chemical Industries ICI* (C-264/96), ECLI:EU:C:1998:370, párr. 26. A tal respecto, señala SCHÖN que el Tribunal de Justicia reconoce sistemáticamente el interés público de los Estados miembros en luchar contra los “montajes artificiales” de carácter fiscal que no tengan sustancia económica o finalidad comercial. Véase, SCHÖN, W.: “The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective”, en LOUTZENHISER, G.; DE LA FERIA, R. (eds.) *The dynamics of taxation: essays in honour of Judith Freedman*, Hart Publishing, Oxford, 2020, p. 193.

bien, en *Cadbury Schweppes* se le brindó al Tribunal la oportunidad de aclarar su significado⁶⁷².

En dicho asunto, se plantea una cuestión prejudicial por parte de los *Special Commissioners of Income Tax* del Reino Unido, en relación con la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional (en inglés, *controlled foreign companies*) de dos filiales del grupo británico que estaban constituidas en Irlanda, con el fin de obtener un tratamiento fiscal más favorable que el que hubiesen tenido en Reino Unido. Concretamente, estas filiales se habían creado en Irlanda para que los beneficios vinculados a la financiación de las actividades internas del grupo *Cadbury Schweppes* pudieran beneficiarse del régimen del Centro de Servicios Financieros Internacionales de Dublín, en virtud del cual las empresas están sujetas a un tipo impositivo del 10%, inferior al previsto en la legislación británica (el tipo en el Reino Unido era del 33%).

En primer lugar, cabe decir que, esta sentencia es crucial en cuanto al cambio de perspectiva y la complementariedad respecto de la sentencia *Halifax*, puesto que, mientras que en la sentencia *Halifax* se dilucidaba la problemática en torno a un concepto armonizado como es el IVA, en el caso *Cadbury Schweppes* estamos ante operaciones transfronterizas que obligan a analizar la compatibilidad y la justificación de las propias normas nacionales con las libertades fundamentales UE.

En este supuesto, el Tribunal de Justicia hizo un análisis pormenorizado de las dos vertientes de doctrina antiabuso. Esas dos vertientes son: i) la doctrina del abuso de derecho comunitario como una limitación de las libertades económicas fundamentales sin ningún vínculo contra las medidas restrictivas nacionales; y ii) el alcance de una determinada norma de la legislación nacional antiabuso como una restricción de las libertades económicas fundamentales⁶⁷³. Tras este análisis, el Tribunal de Justicia responde a dos preguntas. La primera de ellas es si el establecimiento y la capitalización de empresas en otro Estado miembro, únicamente para beneficiarse de un régimen fiscal más favorable que el del Estado de origen, constituye un uso abusivo de la libertad de

⁶⁷² LANG, M.: “Cadbury Schweppes’ Line of Case Law from the Member States’ Perspective”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Chippenham, Hart Publishing, 2011, pp. 435-436; LENAERTS, K.: ““Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”, *op. cit.*, p. 438.

⁶⁷³ VANISTENDAEL, F.: “An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and “Tax Abuse”?”, *op. cit.*, p. 755.

establecimiento reconocida en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (abuso de derecho UE)⁶⁷⁴. La segunda de las cuestiones a dilucidar fue que, suponiendo que se haya ejercido de manera efectiva la libertad de establecimiento, si ante tales circunstancias debe considerarse que la legislación sobre las Sociedades Extranjeras Controladas (SEC, en adelante) constituye una restricción al ejercicio de dichas libertades o una discriminación⁶⁷⁵.

Las respuestas a tales cuestiones fueron muy claras. En relación con la primera, el Tribunal de Justicia señaló que “el hecho de que un nacional comunitario, persona física o jurídica, haya sacado provecho de las ventajas fiscales ofrecidas por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquél en el que reside, no autoriza, por sí solo, a privarle de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado”⁶⁷⁶. Y añade, la circunstancia de que *Cadbury* haya decidido constituir dos filiales en Irlanda “con la finalidad reconocida de beneficiarse del régimen fiscal favorable que proporciona tal establecimiento no constituye, en sí misma, un abuso”⁶⁷⁷.

Así las cosas, aunque el Tribunal de Justicia no haga referencia expresa al objetivo de integración económica del mercado interior, su conclusión encaja a la perfección con ese objetivo. El hecho de que aquellas empresas con presencia en toda la Unión Europea se aprovechen de las divergencias fiscales entre los sistemas tributarios nacionales no puede calificarse de abuso. Ahora bien, para ello es necesario que la transacción o el establecimiento transfronterizos tengan un mínimo de realidad económica⁶⁷⁸. Si existe una sustancia económica y una actividad real, una estructura corporativa con medios materiales y humanos, y un ejercicio efectivo de la actividad económica, no podrá hablarse de montaje artificial, aunque se haya buscado una motivación fiscal en la elección del Estado miembro en el que va a constituirse la filial⁶⁷⁹. Por tanto, la deslocalización de actividades económicas reales y genuinas dentro del territorio

⁶⁷⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Cadbury Schweppes*, *cit.*, párr. 23.

⁶⁷⁵ *Ibidem*, párr. 24.

⁶⁷⁶ *Ibidem*, párr. 36.

⁶⁷⁷ *Ibidem*, párr. 38.

⁶⁷⁸ VANISTENDAEL, F.: “An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and “Tax Abuse”?”, *op. cit.*, p. 755.

⁶⁷⁹ En este sentido se pronuncia LANG al afirmar que para describir la noción “montaje puramente artificial” debe haber, además del elemento subjetivo consistente en la intención de obtener una ventaja fiscal, unas circunstancias objetivas que demuestren que, a pesar de la observancia formal de los requisitos establecidos por el derecho comunitario, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento. Véase, LANG, M.: “Cadbury Schweppes’ Line of Case Law from the Member States’ Perspective”, *op. cit.*, pp. 443-444.

comunitario, que obedecen a una finalidad fiscal, constituye un ejercicio de la libertad de establecimiento que debe ser inmune a las cláusulas nacionales antiabuso⁶⁸⁰.

Respecto de la segunda cuestión, el Tribunal de Justicia pone de manifiesto que “(...) para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generales por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional”⁶⁸¹.

Esto es, la existencia de actividad comercial excluye un “montaje artificial carente de cualquier vínculo económico real con el Estado miembro de acogida”⁶⁸², siempre y cuando la entidad cumpla con el criterio de los motivos, que exige que “la sociedad residente demuestre, por un lado, que la reducción significativa del impuesto en el Reino Unido, resultante de las operaciones celebradas entre dicha sociedad y la SEC, no era el objetivo principal ni uno de los objetivos principales de esas operaciones”⁶⁸³.

Por todo ello, en la segunda pregunta se enfatiza en la proporcionalidad⁶⁸⁴. El ámbito de aplicación nacional contra las prácticas abusivas no debe ser más amplio de lo necesario para evitar el abuso. A tal efecto, no es necesario prevenir el abuso fiscal cuando un contribuyente de la UE se aprovecha de las disparidades ventajosas de una legislación fiscal nacional, siempre que sus actividades económicas no sean totalmente artificiales. Las actividades económicas son “totalmente artificiales” (*wholly artificial*) cuando no reflejan la actividad económica sobre la base de unos factores objetivos⁶⁸⁵.

⁶⁸⁰ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 114.

⁶⁸¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Cadbury Schweppes*, *cit.*, párr. 55.

⁶⁸² *Ibidem*, párr. 61.

⁶⁸³ *Ibidem*, párr. 62.

⁶⁸⁴ En relación con la aplicación del criterio de proporcionalidad, señala VANISTENDAEL que el Tribunal de Justicia no establece un vínculo proporcional entre el tamaño o la importancia de la actividad económica real y la cantidad de beneficios que están sujetos a ese régimen más beneficioso; sin embargo, ese vínculo es utilizado en muchas ocasiones en el ámbito político y por las Administraciones fiscales a la hora de calificar un acuerdo como abusivo. Véase, VANISTENDAEL, F.: “An EU Corporate Income Tax Filing the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and “Tax Abuse”?”, *op. cit.*, p. 755.

⁶⁸⁵ *Ibidem*, p. 755. Para un análisis más detallado del término “wholly artificial arrangements”, véase LANG, M.; HEIDENBAUER, S.: “Wholly artificial arrangements”, en HINNEKENS, L.; HINNEKENS, P. (eds.) *A vision of taxes within and outside european borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2008, pp. 597-615.

Es más, apunta DE BROE que esta sentencia marca un giro en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, hasta entonces reacio a admitir la elusión de la legislación fiscal de los Estados Miembros como justificación de sus normas fiscales discriminatorias⁶⁸⁶. Asimismo, trae a colación sentencias posteriores que reafirman como el Tribunal de Justicia reconoció *in abstracto* que la necesidad de evitar la elusión fiscal puede justificar la restricción del ejercicio de la libertad convencional⁶⁸⁷.

Ahora bien, a pesar de las referencias en sentencias anteriores a la terminología montaje puramente artificial, el Tribunal de Justicia desarrolla este concepto en los párrafos 64 y ss. de la sentencia *Cadbury Schweppes*:

“La constatación de la existencia de tal montaje exige en efecto, además de un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener una ventaja fiscal, que resulte de elementos objetivos que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por el Derecho comunitario, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento”⁶⁸⁸.

“En estas circunstancias, para que la legislación sobre las SEC sea conforme al Derecho comunitario, la aplicación del régimen de tributación previsto por la citada legislación debe quedar descartada cuando, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la constitución de una SEC responda a una realidad económica”⁶⁸⁹.

“Dicha constitución ha de corresponderse con una implantación real que tenga por objeto la realización de actividades económicas efectivas en el Estado miembro de acogida”⁶⁹⁰.

Así las cosas, corresponde al propio órgano jurisdiccional nacional comprobar si la legislación sobre las SEC “se presta a una interpretación que permita limitar la aplicación del régimen de tributación previsto por dicha legislación a los montajes puramente artificiales”⁶⁹¹.

⁶⁸⁶ DE BROE, L.: *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Amsterdam, IBFD, 2008, p. 802.

⁶⁸⁷ *Ibidem*, p. 803. Las sentencias del Tribunal de Justicia traídas a colación son caso *X&Y AB* (C-436); caso *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00); y el caso *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02).

⁶⁸⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Cadbury Schweppes*, *cit.*, párr. 64.

⁶⁸⁹ *Ibidem*, párr. 65.

⁶⁹⁰ *Ibidem*, párr. 66.

⁶⁹¹ *Ibidem*, párr. 72.

El Tribunal de Justicia sostuvo que la prueba de la intención subjetiva incluida en las normas británicas sobre las SEC no establece, por sí sola, el abuso fiscal; pero no que el elemento subjetivo sea irrelevante⁶⁹². No obstante, en relación con el elemento subjetivo, LANG pone de manifiesto que es dudoso que las intenciones deban desempeñar un papel como requisito adicional para suponer que un acuerdo es “totalmente artificial”, pues en última instancia es muy difícil averiguar cuál es la verdadera intención del contribuyente. En consecuencia, la intención no debería desempeñar un papel como criterio independiente a la hora de determinar la artificiosidad de un acuerdo⁶⁹³.

Desde un punto de vista objetivo, es necesario para determinar la existencia de abuso que existan factores objetivos verificables por terceros, que demuestren que la filial no realiza una actividad económica efectiva en el Estado miembro de acogida. Estas pruebas pueden referirse al grado de existencia física de la filial en el Estado miembro de acogida, por ejemplo: locales, equipos, personal, etc.⁶⁹⁴. Apunta de DE JUAN CASADEVALL que, en definitiva, *Cadbury* cierra la construcción jurisprudencial de la cláusula antiabuso enunciada en *Halifax*, terminando de perfilar su elemento objetivo, retomando la idea de montajes puramente artificiales y empleándolo para moldear aquel elemento objetivo como ausencia de sustancia económica⁶⁹⁵.

Por tanto, no podemos hablar de abuso si el justiciable u operador económico se encuentra protegido por una libertad comunitaria, aunque el motivo del ejercicio de esa libertad sea la menor tributación. La presencia de ese motivo fiscal no es contraria a los

⁶⁹² DE BROE, L.: “Tax abuse in the European Union: the current state of affairs”, *World Tax Journal*, vol. 14, n.º 3, 2022, p. 444.

⁶⁹³ LANG, M.: “Cadbury Schweppes’ Line of Case Law from the Member States’ Perspective”, *op. cit.*, p. 449. Asimismo, el Abogado General L.A. Geelhoed señala en sus conclusiones del asunto C-109/01, ECLI:EU:C:2003:112, párr. 173 que “los criterios subjetivos no son pertinentes”. Véase también TRAVERSA, E.: “The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting?”, *Studi Tributari Europei*, n.º 9, 2019, pp. 5-6.

⁶⁹⁴ LENAERTS, K.: “Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”, *op. cit.*, p. 441. Las palabras clave que derivan de la sentencia del caso *Cadbury Schweppes* son «realidad económica», «establecimiento real», «actividades económicas genuinas» y «grado de existencia física». Véase, LANG, M.: “Cadbury Schweppes’ Line of Case Law from the Member States’ Perspective”, *op. cit.*, p. 444.

⁶⁹⁵ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 116. A tal efecto, MARTÍN JIMÉNEZ considera la presencia de un cierto elemento subjetivo en la figura del montaje artificial no supone un obstáculo, pues en última instancia, su verificación ha de pivotar sobre aspectos objetivos de la conducta. Véase, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2012, pp. 73-74. Por su parte, MARTÍN LÓPEZ señala que la motivación fiscal ha de ser irrelevante en la verificación del abuso de derecho. Véase, MARTÍN LÓPEZ, J.: “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, *op. cit.*, apartado 2.1.1.3.

objetivos perseguidos por esa libertad comunitaria⁶⁹⁶. Por el contrario, el ordenamiento comunitario no protege el abuso y este aparece cuando el ejercicio de la libertad de establecimiento responde a un montaje puramente artificial, esto es, cuando la entidad que ejerce esa libertad carece de verdadera sustancia económica en el Estado de establecimiento que ponga de manifiesto la efectividad de ese ejercicio⁶⁹⁷.

Mientras que *Halifax* se mueve en el plano comunitario, aplicando el derecho armonizado de la UE y creando una cláusula comunitaria inexistente en la Sexta Directiva; en *Cadbury* se analiza la compatibilidad del derecho interno con la libertad de establecimiento. En este contexto, adquieren relevancia comunitaria las cláusulas internas antielusión, asistiendo a lo que DE JUAN CASADEVALL denomina “comunitarización”, esto es, el sometimiento del legislador nacional al sobrevenido escrutinio de la Corte de Luxemburgo a la hora de confeccionar sus propias cláusulas antielusión⁶⁹⁸.

1.3. Distinción de casos

Una vez analizada la jurisprudencia del Tribunal de Justicia más relevante en materia antiabuso, podemos diferenciar dos tipos de casos: el primero de ellos, es aquel en el que la norma objeto de abuso pertenece al derecho comunitario o, aun perteneciendo al derecho nacional de un Estado miembro, se ha visto afectada por la transposición de una directiva (casos *Emsland-Särke* y *Halifax*); el segundo, son los casos en los que la norma objeto de abuso pertenece al derecho nacional de un Estado miembro y no es transposición de una directiva, en tales casos, para que se produzca un abuso de derecho

⁶⁹⁶ En este sentido, DE JUAN CASADEVALL pone de manifiesto que “la libertad de establecimiento, en un contexto de consentida falta de armonización de la imposición directa, ampara y tutela la deslocalización de la actividad productiva por motivos fiscales, siempre que exista una sustancia económica real, sin que sea legítimo reprimir preventivamente, por vía de la ayuda fiscal selectiva, lo que no sería sino un ejercicio de una libertad comunitaria”. Véase, DE JUAN CASADEVALL, J.: *El Principio de No Discriminación Fiscal como Instrumento de Armonización Negativa*, Navarra, Aranzadi, 2010, p. 182

⁶⁹⁷ DELGADO PACHECO, A.: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia...*, *op. cit.*, p. 246. En un sentido similar se pronuncia RIBES RIBES, afirmando que “si de la verificación de aquellos elementos se dedujera que la sociedad extranjera controlada constituye una implantación ficticia, debería calificarse como montaje puramente artificial (filial «fantasma» o «pantalla») y, en consecuencia, sería plenamente aplicable la norma anti-abuso, sin que ello comporte lesión alguna de la libertad comunitaria de establecimiento”. Véase, RIBES RIBES, A.: “Las medidas tributarias antiabuso en la jurisprudencia comunitaria”, *op. cit.*, p. 51.

⁶⁹⁸ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 117.

comunitario, es necesario que el abuso de la norma nacional pretenda justificarse en una norma de la UE (casos *Centros*, *Inspire Art* y *Cadbury Schweppes*)⁶⁹⁹.

En relación con esa distinción de casos, apunta DE BROE que algunos casos del segundo tipo se parecen a los casos de “abuso del derecho objetivo” (*abuse of law*) en materia de derecho internacional privado, mientras que los del primer tipo son similares al concepto de “abuso de derecho subjetivo” (*abuse of rights*). Según el derecho belga, el concepto de abuso del derecho es común a los sistemas jurídicos continentales europeos o de *civil law* como los sistemas antitéticos al *common law*⁷⁰⁰. Así las cosas, esta distinción desempeña un papel fundamental en el debate doctrinal sobre el concepto de abuso en el derecho comunitario, en el que el sistema del *civil law*, por un lado, y el sistema del *common law*, por otro, confluyen y se contraponen.

Apunta PISTONE que la literatura en lengua inglesa ha confundido ambos conceptos en el pasado y afirma que es más frecuente el derecho objetivo que los derechos subjetivos, y ello tal vez es así porque las relaciones jurídicas en materia fiscal no comprenden la atribución de derechos con efectos *erga omnes* ni son interpersonales, sino que normalmente incluyen al contribuyente, por un lado, y a la Administración, por otro⁷⁰¹.

Habida cuenta de lo anterior, es necesario traer a colación en este sentido la monografía sobre el abuso en el derecho tributario de PIANTAVIGNA, para quien el análisis de la jurisprudencia comunitaria ha permitido diferenciar dos tipos de abuso⁷⁰²: abuso *in senso stretto* (equivalente al *abuse of right*) y el abuso *in seso lato* (equivalente al *abuse of law*).

- i) Respecto de la primera de ellas, el abuso en sentido estricto es el abuso del derecho comunitario: el derecho abusado es una *facultas agendi (right)* reconocida por una norma de derecho comunitario derivado. El abuso es el ejercicio de un derecho comunitario que no se ajusta a la finalidad de la norma

⁶⁹⁹ PALAO TABOADA, C.: “El abuso del derecho en materia tributaria en Derecho Comunitario Europeo”, *Revista Española de Derecho Europeo*, nº. 61, 2017, apartado II. 2.

⁷⁰⁰ DE BROE, L.: *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, *op. cit.*, p. 768. En ese mismo sentido, se pronuncia GARCÍA PRATS, F.A.: “The abuse of tax law: prospects and analysis”, *op. cit.*, p. 57.

⁷⁰¹ PISTONE, P.: “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)”, *op. cit.* p. 381.

⁷⁰² PIANTAVIGNA, P.: *Abuso del diritto fiscale nell’ordinamento europeo*, Turín, Giappichelli, 2011, pp. 59-60.

comunitaria que lo aplica. En estos casos, al eludir las disposiciones del derecho comunitario derivado, se elude el espíritu de la norma comunitaria.

- ii) En cuanto a la segunda de ellas, el abuso en sentido amplio: el derecho abusado consiste en una norma de conducta perteneciente a un sistema fiscal nacional que se elude, mediante el uso instrumental de las prerrogativas que otorga el derecho comunitario primario. Dado que el objeto de la elusión es la legislación nacional, es preferible hablar de *fraud on the law*, *fraude à la loi*, *avoidance of law*, o *di fraus legis*. Los actos realizados *in fraudem legis* son aquellos por los que se intenta producir efectos no deseados de las leyes tributarias desviando una norma de su ámbito normal de aplicación de forma técnicamente correcta para obtener un beneficio al que no se tiene derecho, o para evitar la aplicación de una norma desventajosa.

A pesar del análisis exhaustivo del abuso en dicha obra, algunas notas distintivas entre ambos conceptos de abuso son discutibles para autores como PALAO TABOADA⁷⁰³. Asimismo, es necesario referenciar que la distinción entre los dos tipos de caso abusivos coincide, con la distinción entre impuestos armonizados y no armonizados. El primero de los casos, el abuso de derecho subjetivo, se producen en el ámbito de la imposición indirecta, esto es, tributo armonizado a nivel de la UE; mientras que los segundos, abuso de derecho objetivo, se producen en el ámbito de la imposición directa, tributo no armonizado. En ese orden de ideas, debemos preguntarnos la siguiente cuestión: ¿existe un concepto de abuso unitario?

Una vez distinguidos los dos grandes tipos de casos de abuso en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es necesario analizar si existe un único concepto de abuso o, por el contrario, hay un concepto de abuso diferente para cada uno de los casos referenciados. En este sentido, cabe anticipar la respuesta y debemos exponer que no existe unanimidad por parte de la doctrina más significativa.

En primer lugar, cabe mencionar el parecer de todo un referente en esta materia, como es VANISTENDAEL. El citado autor, llevó a cabo una comparación entre las

⁷⁰³ Véase en este sentido la nota al pie n.º 43 en PALAO TABOADA, C.: “El abuso del derecho en materia tributaria en Derecho Comunitario Europeo”, *op. cit.*

sentencias *Halifax* y *Cadbury*, preguntándose lo siguiente: ¿son las doctrinas antiabuso de *Halifax* y *Cadbury* idénticas o, al menos, similares, de modo que sería posible hablar de una única doctrina antiabuso europea a efectos fiscales? La conclusión a la que llegó fue que “ambas decisiones han utilizado un razonamiento para refutar la elusión fiscal que es muy similar si no idéntico: la realidad económica de la operación”. No obstante, aprecia dos diferencias. La primera de ellas -sin relevancia- es que “la realidad económica en *Halifax* es la realidad económica de las transacciones nacionales del IVA, mientras que la realidad económica en *Cadbury Schweppes* es la realidad económica del ejercicio de las libertades fundamentales a través de transacciones financieras”. La segunda de las diferencias sí que es relevante:

“En *Halifax*, el TJUE sigue dejando cierto margen a los tribunales nacionales para decidir si el motivo fiscal es “esencial” en comparación con otras explicaciones no fiscales; mientras que en *Cadbury Schweppes* el TJUE afirma categóricamente que cuando se establece la realidad económica transfronteriza de las transacciones no puede haber elusión fiscal y el objetivo de conseguir la ventaja fiscal no tiene importancia. Por tanto, si el TJUE decidiera que la existencia económica efectiva de las transacciones excluye la aplicación de las disposiciones antielusión, el TJUE utilizaría una única regla: si existe una transacción económica efectiva sobre la base de criterios objetivos que los terceros pueden determinar, el motivo fiscal pasaría a ser irrelevante, incluso si es significativamente más importante que el contenido económico de las transacciones”⁷⁰⁴.

Por todo ello, entiende VANISTENDAEL que una norma de este tipo se acercaría mucho a la doctrina general antielusión vigente en muchos Estados miembros.

Años más tarde, el mismo autor, en un trabajo posterior se inclina por la existencia de dos conceptos de abuso⁷⁰⁵. El fundamento de su conclusión radica en que en *Halifax* la cuestión planteada era similar a la interpretación de una norma interna, cuando se trata de cuestiones transfronterizas de aplicación de las libertades fundamentales se plantea una cuestión de equilibrio entre esas libertades fundamentales y la efectividad de un

⁷⁰⁴ VANISTENDAEL, F.: “*Halifax and Cadbury Schweppes*: one single European theory of abuse in tax law?”, *EC Tax Review*, n.º 4, 2006, p. 195.

⁷⁰⁵ En este sentido, señala DE BROE que el profesor VANISTENDAEL “utiliza una visión de helicóptero sin precedentes que le permite distinguir claramente entre los distintos tipos de casos en los que el TJUE ha tenido que pronunciarse sobre el abuso”. Véase, DE BROE, L.: “Tax abuse in the European Union: the current state of affairs”, *World Tax Journal*, vol. 14, n.º 3, 2022, p. 440.

sistema fiscal nacional. En tales casos, según VANISTENDAEL, está plenamente justificada la adopción por el Tribunal de Justicia de un estándar especial de abuso (los montajes puramente artificiales). Si el Tribunal tuviese que ponderar la importancia de distintos motivos para ejercitar las libertades fundamentales y decidir si obtener una ventaja fiscal era el principal objetivo o uno de los principales objetivos de la operación, tendría que hacer uso de amplios poderes discrecionales e interferir directamente en los sistemas fiscales de los Estados miembros. En cambio, si se dejase a los tribunales nacionales tal ponderación, el Tribunal de Justicia perdería totalmente el control haciendo difícil mantener la supremacía de los tratados sobre el derecho tributario nacional. Sin embargo, lo único que se requiere para excluir la existencia de abuso en los supuestos en los que, como la sentencia de *Cadbury*, se trata de un conflicto entre una norma nacional de un Estado y la libertad de establecimiento, es la prueba de la existencia de un auténtico establecimiento. Por tanto, es el rigor de este criterio lo que distinguiría el concepto de abuso de *Cadbury* del de *Halifax*⁷⁰⁶.

Por otro lado, están los autores partidarios de un concepto único de abuso. Entre estos, DE BROE sostiene que solo hay un concepto de abuso en la UE que incluye un elemento objetivo y otro subjetivo y que se aplica a todos los ámbitos del derecho fiscal, armonizados y no armonizados⁷⁰⁷. Por su parte, MARTÍN JIMÉNEZ sostiene que la “evolución de la jurisprudencia del TJUE posterior a *Cadbury Schweppes* y *Halifax* apunta en la dirección de que el principio de interdicción del abuso del derecho de la UE es uniformemente aplicado y entendido en los casos fiscales”⁷⁰⁸. El mencionado autor apostilla que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha causado mucha incertidumbre, especialmente en los Estados miembros y sus tribunales, indicando como alguna de sus causas que

⁷⁰⁶ VANISTENDAEL, F.: “Cadbury Schweppes and Abuse from an EU Tax Law Perspective”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (dirs.) *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*, Chippenham, Hart Publishing, 2011, pp. 405 y ss. Asimismo, VANISTENDAEL mantiene el mismo criterio en un estudio posterior. Véase, VANISTENDAEL, F.: “Tax Abuse in Europe: The CJEU’s N Luxembourg 1 and T Denmark Judgements”, *Tax Notes International*, February 10, 2020, p. 629. Otro autor que considera que no es posible hablar de una única teoría sobre el abuso es SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO. Véase, SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “La teoría sobre la prohibición del abuso del derecho europeo como base de las cláusulas anti-elusivas generales nacionales”, *op. cit.*, p. 223.

⁷⁰⁷ DE BROE, L.: “Tax abuse in the European Union: the current state of affairs”, *op. cit.*, pp. 441-447.

⁷⁰⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, vol. 66, n.º 4/5, 2012, p. 284. Citando a su vez, las conclusiones de la AG V. TRSTENJAK del caso *Budějovický Budvar, národní podnik v. Anheuser-Busch, Inc* (C-482/09), ECLI:EU:C:2011:46, párr. 119. Concretamente establece que “tiene un contenido relativamente definido”, se entiende como “un principio de prohibición de prácticas abusivas”.

“el TJUE debería haber aclarado que, en todas las áreas del Derecho fiscal, tanto si afectan al Derecho comunitario primario como al derivado, el *business purpose test* que ha utilizado en todos los casos únicamente debería aplicarse cuando en la conducta del contribuyente aparecen elementos artificiales, de naturaleza objetiva, y cuando la finalidad principal de la operación es de naturaleza fiscal, es decir, cuando la forma de la operación no se corresponde con la sustancia de lo que se está llevando a cabo. No obstante, cuando la operación es real, auténtica, pero está motivada por razones fiscales, no es necesario ningún test relativo a la finalidad de la operación o a ponderación de sus fines. Ello implicaría el reconocimiento explícito de que las operaciones con motivo fiscal son admisibles a efectos del Derecho comunitario primario o derivado mientras no exista artificialidad”⁷⁰⁹.

En un sentido similar, CALDERÓN CARRERO afirma que “puede defenderse la existencia de una única formulación básica del principio de prohibición de abuso de derecho de la UE en materia tributaria que coincidiría a grandes rasgos con lo expuesto en la sentencia *Halifax*, de manera que no habría nociones autónomas de abuso en materia de impuestos directos e indirectos o en sede de ámbitos armonizados o no armonizados”⁷¹⁰. Este criterio también es compartido por GARCÍA BERRO, que considera que “no existen en lo sustancial versiones distintas del principio de prohibición de abuso del derecho de la Unión Europea”⁷¹¹. Asimismo, DE JUAN CASADEVALL sostiene que se ha construido un concepto unitario de práctica abusiva en el derecho de la UE⁷¹². Por su parte, MARTÍN LÓPEZ apunta que “aunque no haya una formulación unívoca de los requisitos que deben concurrir para determinar la existencia de abuso de derecho en el ámbito tributario, parece subyacer un sustrato común que, a modo de parámetro nuclear, impregna todos los test antiabusos elaborados por el TJUE: la naturaleza artificial del negocio jurídico y la obtención (...) de una ventaja fiscal”⁷¹³.

⁷⁰⁹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law”, *op.cit.*, p. 285; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea”, *op. cit.*, apartado 6.

⁷¹⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Una vuelta de tuerca a la interpretación europea de la cláusula antiabuso de la «Directiva de fusiones»: ¿Hacia motivos económicos válidos de «alto voltaje»?”, *Revista de Contabilidad y tributación*, n.º 347, 2012, p. 18.

⁷¹¹ GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *op. cit.*, p. 30. Aboga también por un único concepto de abuso DOURADO. Véase, DOURADO, A.P.: “Aggressive tax planning in EU law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6”, *Intertax*, vol. 43, issue 1, 2015 p. 48.

⁷¹² DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 119.

⁷¹³ MARTÍN LÓPEZ, J.: “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, *op. cit.*, apartado 2.1.1.3. En un sentido similar, MACARRO OSUNA

Otro autor que analiza la cuestión es RAMOS MUÑOZ, quien sostiene que la doctrina antiabuso es una, pero que el elemento finalista, o teleológico, permite diversos enfoques, dependiendo de la naturaleza de la norma, su importancia, y su versatilidad para una interpretación finalista⁷¹⁴. Llegando a la conclusión de que la doctrina del abuso es un elemento transversal del ordenamiento, no es un elemento rígido, sino plástico⁷¹⁵. En ese sentido, señala el citado autor que la pregunta relevante no es si se demostró la voluntad sino cuál era el propósito de la norma (elemento teleológico). Si de manera precipitada, nos centrásemos exclusivamente en los elementos objetivo y subjetivo de manera aislada, concluiríamos que existen distintos “test antiabuso”⁷¹⁶.

Desde otra perspectiva, PIAVIGNA, insiste en las diferencias entre las dos clases de abuso: por un lado, *in senso stretto* (equivalente al *abuse of right*) y, por otro, el abuso *in seso lato* (equivalente al *abuse of law*), señalando que los montajes puramente artificiales de *Cadbury* implican un concepto de abuso riguroso, para no dar lugar a la denegación de libertades fundamentales; en ausencia de armonización se permite una amplia utilización por los contribuyentes de la diversidad de las legislaciones nacionales. Por el contrario, *Halifax* no se plantea una cuestión de competencia entre los Estados miembros, dado que el tributo en cuestión está armonizado, por ello no es necesario aplicar un concepto más estricto de abuso, ya que no está en juego el ejercicio de una libertad. Apunta PIAVIGNA que el Tribunal de Justicia es más libre si no hay tantas normas nacionales en juego. Ahora bien, propone llevar a cabo una reconstrucción unitaria de la categoría conceptual del abuso basada en la afirmación de que el abuso del derecho comunitario se realiza mediante la desviación del derecho de su finalidad normativa y afirma que se puede formular un principio de abuso como “prohibición general para los interesados en utilizar abusiva o fraudulentamente el derecho comunitario”⁷¹⁷. Indica que el Tribunal de Justicia ha utilizado el término “realidad económica de las operaciones” tanto en la sentencia *Halifax* como en *Cadbury* de forma

también considera que “el hecho de que se hayan utilizado términos distintos no implica que existan dos conceptos de abuso de Derecho distintos”. Véase, MACARRO OSUNA, J.M.: “La jurisprudencia en materia de IVA, base de la doctrina del TJUE sobre el concepto de abuso del Derecho”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, p. 121.

⁷¹⁴ RAMOS MUÑOZ, D.: “Abuso de derecho, transacciones transfronterizas y la construcción del mercado interior y de la UE. ¿Un equilibrio imposible?”, *Revista de Derecho Europeo*, n.º 44, 2012, p. 75

⁷¹⁵ *Ibidem*, p. 122.

⁷¹⁶ *Ibidem*, p. 83.

⁷¹⁷ PIAVIGNA, P.: *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, *op. cit.*, p. 108.

diferente, no obstante, considera que es posible definir un concepto unitario de abuso de derecho recurriendo precisamente a la noción de realidad económica efectiva.

A pesar de que existe disparidad de opiniones en este sentido, a nuestro modo de ver, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha tendido hacia un concepto de abuso unitario, prueba de ello es el criterio seguido en las sentencias que a continuación analizamos. Con todo, el hecho de que consideremos que exista un único concepto de abuso a nivel de la UE no significa que ya no existan incertidumbres con respecto a la aplicación del principio general antiabuso a nivel de la UE. En este sentido, señala DE BROE que esa incertidumbre es especialmente relevante en los casos en los que no se ha dictado sentencia (p.e. particulares que abusan de la Directiva matriz-filial para subir las reservas disponibles en un grupo de empresas antes de una aportación de capital por parte de una empresa de capital riesgo) o en los que el Tribunal de Justicia aún no ha establecido indicadores claros de abuso⁷¹⁸.

1.4. Evolución de la posición jurisprudencial

1.4.1. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

Poco después de las sentencias *Halifax* y *Cadbury Schweppes*, el Tribunal de Justicia analiza el asunto *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*⁷¹⁹ la compatibilidad de la norma británica de subcapitalización con el derecho comunitario y, en particular, con la libertad de establecimiento⁷²⁰. En resumidas cuentas, su contribución consiste en posibilitar un enfoque uniforme de la doctrina antiabuso, que vincula la materia de imposición directa con las conclusiones puestas de manifiesto en *Halifax*, y, además, sirve para interpretar el alcance de *Cadbury Schweppes*⁷²¹.

⁷¹⁸ DE BROE, L.: “Tax abuse in the European Union: the current state of affairs”, *op. cit.*, p. 447.

⁷¹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de marzo de 2007, caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/2004), ECLI:EU:C:2007:161.

⁷²⁰ En términos generales, en virtud de las normas de subcapitalización, los intereses de préstamos pagados por una filial residente a una matriz no residente (que son deducibles por la filial como gastos empresariales) pueden recalificarse, en determinadas condiciones, como pagos de dividendos (que tributan como beneficios de la filial). Véase, DE LA FERIA, R.: “Prohibition of Abuse of (Community) Law: The creation of a new general principle of EC Law through tax”, *op. cit.*, p. 430, nota al pie 154.

⁷²¹ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 119. A tal efecto, señala DE LA FERIA que, aunque el tribunal no se refiera específicamente a *Halifax* en la

El Tribunal de Justicia consideró que la legislación británica no respetaba la proporcionalidad y, por lo tanto, era incompatible con las disposiciones del tratado relativas a la libertad de establecimiento, a menos que

“por un lado, dicha legislación se basa en un examen de elementos objetivos y verificables que permiten identificar la existencia de un montaje puramente artificial con fines exclusivamente fiscales al establecer la posibilidad de que el contribuyente pueda presentar, en su caso, y sin estar sujeto a restricciones administrativas excesivas, elementos relativos a los motivos comerciales subyacentes a la transacción de que se trata y, por otro lado, si, demostrada la existencia de tal montaje, la referida legislación sólo califica dichos intereses como beneficios distribuidos en la medida en que superen lo que se habría acordado en condiciones de libre competencia”⁷²².

Así pues, se desprende de este caso que el Tribunal de Justicia permite medidas antiabuso más generales, como la prueba de plena competencia, siempre que el contribuyente tenga la oportunidad de demostrar que la transacción se ha realizado por motivos comerciales⁷²³.

1.4.2. Kofoed

Siguiendo con el orden cronológico, una de las sentencias más trascendentes en el debate sobre el abuso del derecho de la UE es la decisión del caso *Kofoed*⁷²⁴. En este

sentencia, los elementos del criterio de abuso establecidos en dicha sentencia siguen estando presentes, y, además, es evidente que el concepto de abuso utilizado en esta sentencia es idéntico al utilizado en *Cadbury Schweppes*. Véase, DE LA FERIA, R.: “Prohibition of Abuse of (Community) Law: The creation of a new general principle of EC Law through tax”, *op. cit.*, p. 431. Por su parte, GARCÍA PRATS señala que la sentencia del caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* consolida la doctrina desarrollada por *Cadbury Schweppes*. En ambos casos, se menciona la necesidad de tener en cuenta el contenido del ejercicio de la libertad, el establecimiento real de la empresa en cuestión en el Estado miembro de acogida y el ejercicio de una verdadera actividad económica en él. Véase, GARCÍA PRATS, F.A.: “Is it possible to set a coherent system of rules on direct taxation under EC Law requirements?”, en HINNEKENS, L.; HINNEKENS, P. (eds.) *A vision of taxes within and outside european borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2008, pp. 440-441.

⁷²² Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, *cit.*, párr. 92.

⁷²³ WEBBER, D.: “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, when is combating abuse an obligation and other comments”, *op. cit.*, p. 404.

⁷²⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de julio de 2007, caso *Kofoed* (C-321/05), ECLI:EU:C:2007:408.

supuesto se hace una interpretación de la Directiva sobre fusiones y, en particular, de la disposición contra el abuso establecida en el artículo 11.

Para comprender mejor su alcance, debemos hacer referencia a la secuencia fáctica que da lugar al fallo. En este caso el Tribunal de Justicia enjuicia un caso de dos personas físicas que son titulares, a partes iguales, de una sociedad danesa. Estos particulares realizan un canje de acciones con cobertura formal de la Directiva de fusiones para constituir una holding irlandesa carente de actividad económica más allá de la mera tenencia de las participaciones⁷²⁵. Así las cosas, estos particulares canjearon el total de participaciones sociales de la sociedad danesa por el total de nuevas acciones de la holding irlandesa; posteriormente, la holding irlandesa cobró un dividendo de la sociedad danesa y, a continuación, lo repartió a estos particulares. El sr. Kofoed consideró en su declaración de la renta que el canje de acciones debía estar exento del impuesto. Sin embargo, la Administración tributaria danesa desestimó dicha declaración y tras acudir a los tribunales daneses, estos últimos plantearon la siguiente cuestión prejudicial:

“El artículo 2, letra d), de la Directiva 90/434/CEE (...) ¿debe interpretarse en el sentido de que no existe canje de acciones a efectos de dicha Directiva si, al acordar el canje de acciones, los participantes en dicho canje hacen saber, de modo jurídicamente no vinculante, que tienen la intención de que, en la primera junta general de la sociedad dominante que se celebre tras el canje de acciones, se vote a favor de una distribución de dividendos que exceda del 10% del valor nominal de los efectos aportados en el marco del referido canje de acciones, y si tales dividendos efectivamente se distribuyen?”⁷²⁶.

En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si el canje de participaciones constituye un «canje de acciones» a los efectos del artículo 2 d) de la Directiva de fusiones, y, más concretamente, si un dividendo como el repartido, tiene que incluirse en el cálculo de la compensación en dinero prevista en el referido artículo. En segundo lugar, se pregunta si la Administración puede reaccionar ante un posible abuso, aunque el legislador nacional no haya adoptado medidas para adaptar en su ordenamiento interno el artículo 11 de la Directiva de fusiones⁷²⁷.

⁷²⁵ *Ibidem*, párr. 14-16.

⁷²⁶ *Ibidem*, párr. 22.

⁷²⁷ *Ibidem*, párr. 23.

A la vista de las circunstancias, el Tribunal de Justicia considera que no cabe calificar la percepción del dividendo como una contraprestación económica del canje de valores que excede del 10% establecido en el artículo 2 d) de la Directiva de fusiones, según lo entendía la Administración danesa para denegar la exención del dividendo en la declaración de la renta⁷²⁸.

Por todo ello, el dividendo no podía incluirse en el cálculo de la compensación de dinero prevista en el artículo 2 d) de la Directiva de fusiones, por tanto, el canje de participaciones está comprendido en el artículo 8.1 del mismo cuerpo normativo, lo cual implica que, en principio queda prohibido gravarlo. No obstante, en el artículo 11.1. a) de la Directiva de fusiones se establece que los Estados miembros podrán, con carácter excepcional, negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de la Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando el canje de valores tenga, como principal objetivo o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Asimismo, esta disposición precisa, entre otras, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo⁷²⁹.

Así las cosas, para salvar el inconveniente que supone que el derecho danés no había transpuesto la cláusula sectorial que impide beneficiarse del régimen de neutralidad en casos de fraude o evasión (artículo 11 a) Directiva de fusiones), nos recuerda que este precepto es un reflejo del principio general de prohibición del abuso⁷³⁰. Concretamente el Tribunal de Justicia establece lo siguiente:

⁷²⁸ *Ibidem*, párr. 31.

⁷²⁹ *Ibidem*, párr. 37. En este sentido, pone de manifiesto VANISTENDAEL que el tribunal en el caso *Kofoed* considera que la norma del “objetivo principal” o “uno de los principales”, tal y como se formula en el artículo 11 de la Directiva de fusiones, es la expresión de doctrina “única” de Cadbury Schweppes”. Véase, VANISTENDAEL, F.: “Cadbury Schweppes and Abuse from an EU Tax Law Perspective”, *op. cit.*, p. 421.

⁷³⁰ Es la primera vez que se eleva la prohibición del abuso como principio general del derecho de la UE, sin ignorar que ya en *Halifax* se hablaba de un principio de prohibición del abuso (párr. 70 y 75 sentencia caso *Halifax*). Lo que sucede es que aquí es más formal y además se configura como un principio positivizado en la Directiva de fusiones. Véase, DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 122. Asimismo, GARCÍA NOVOA considera que “a partir de este principio podemos acuñar un concepto comunitario de abuso de derecho”. Véase, GARCÍA NOVOA, C.: “Armonización y lucha contra la elusión tributaria en la Unión Europea”, *op. cit.*, p. 46. Por su parte, DI PIETRO señala que el abuso como principio ha requerido su tiempo, aunque el Tribunal de Justicia “se ha encargado más de ensalzar su función que de proceder a su caracterización”. Véase, DI PIETRO, A.: “Las medidas antiabuso en el derecho italiano”, en LABEAGA AZCONA, J.M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. (dirs.)

“De este modo, el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, refleja el principio general del Derecho comunitario según el cual el abuso de derecho está prohibido. Los justiciables no pueden invocar las normas del Derecho comunitario de manera abusiva o fraudulenta. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario”⁷³¹.

Por ello, *Kofoed* acepta que corresponde a los Estados miembros decidir si incluyen o no disposiciones antiabuso que puedan limitar la aplicación de la Directiva sobre fusiones. En ausencia de dicha disposición, el principio de abuso en el derecho europeo no puede invocarse para contrarrestar las prácticas que, de hecho, abusan de las disposiciones establecidas por el derecho derivado⁷³².

En relación con el razonamiento del tribunal anteriormente referenciado (párr. 38), señala VANISTENDAEL que es ilustrativo el uso, más bien laxo y muy flexible, de los conceptos que el tribunal ha seguido en su jurisprudencia antiabuso⁷³³. Parece que, en las sentencias del Tribunal de Justicia en materia de IVA, la línea divisoria entre el abuso y la elusión fiscal, por un lado, y el fraude y la evasión fiscal, por otro, están bien diferenciadas. Sin embargo, en el ámbito de la fiscalidad directa, no se aprecia con la misma nitidez. Un claro ejemplo es la sentencia del caso *Kofoed*, que utiliza de manera indistinta y sin diferenciar las expresiones “fraudulentamente” y “de manera abusiva”⁷³⁴.

Por todo ello, debemos abogar por una mayor claridad por parte del Tribunal de Justicia. El fraude o evasión fiscal perjudica el mercado interior de forma directa y mucho más grave, por tanto, deben utilizarse estas figuras con precisión, sin que se entremezclen de forma indiferente (al menos en cuanto a la fiscalidad directa se refiere) con la elusión.

Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, p. 380.

⁷³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Kofoed*, *cit.*, párr. 38.

⁷³² PISTONE, P.: “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)”, *op. cit.*, p. 389.

⁷³³ VANISTENDAEL, F.: “Cadbury Schweppes and Abuse from an EU Tax Law Perspective”, *op. cit.*, p. 421.

⁷³⁴ En este sentido, se plantea PISTONE si esto pudiera significar que el abuso en materia de imposición directa incluye la evasión y el fraude fiscal, pero estos últimos no son expresiones de abuso a efectos del IVA. Véase, PISTONE, P.: “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)”, *op. cit.*, p. 388.

Sin perjuicio de lo anterior, debemos destacar que lo novedoso en este asunto radica en la identificación de la práctica abusiva con un estándar de “transacciones comerciales normales”, cuya “anormalidad” está en el propósito de beneficio abusivo de una ventaja fiscal. Lo innovador aquí es que el elemento objetivo no se identifica con una situación de artificiosidad o falta de sustancia, sino con un estándar de normalidad de las transacciones comerciales, el cual sirve como reverso de una situación de artificiosidad comercial⁷³⁵.

En definitiva, a pesar de hacer mención del principio general de prohibición del abuso, el Tribunal de Justicia termina emplazando en este supuesto a los tribunales daneses a examinar si existe en su ordenamiento una disposición similar al artículo 11.1 a) de la Directiva de fusiones⁷³⁶. Ahora bien, cuando la cláusula sectorial del artículo 11.1 a) se encuentra transpuesta en el derecho interno, el Tribunal de Justicia la aplica sin hacer ninguna referencia ni al principio general del derecho de la UE ni a la jurisprudencia comunitaria⁷³⁷.

1.4.3. Part Service

En presente asunto, el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión prejudicial planteada en el seno del procedimiento entre *Ministerio dell'Economia e delle Finanze y Part Service Srl*⁷³⁸.

⁷³⁵ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, op. cit., p. 123. Con todo, este autor entiende que es una novedad relativa, pues ya en *Halifax*, tanto en la sentencia como en las conclusiones del AG POIARES MADURO, se hacía referencia a “transacciones comerciales normales”, si bien no parece que tuviesen el papel central que ahora ostenta en la definición del elemento objetivo. *Ibidem*.

⁷³⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Kofoed*, cit., párr. 46.

⁷³⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de mayo de 2010, caso *Modehuis A. Zwijnenburg BV* (C-352/08), ECLI:EU:C:2010:282.

⁷³⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2008, caso *Part Service* (C-425/06), ECLI:EU:C:2008:108.

El litigio principal surge entre dos sociedades pertenecientes a un mismo grupo financiero que participaron conjuntamente en operaciones de arrendamiento financiero (*leasing*). La primera sociedad (IFIM) celebraba con los usuarios un contrato cuyo objeto era el uso de un automóvil y una opción de compra de este, la constitución de un depósito de garantía y la prestación de una fianza ilimitada. Por otra parte, la segunda sociedad (ITALSERVICE) celebraba con el usuario un contrato para asegurar el bien contra riesgos distintos de la responsabilidad civil y garantizaba el cumplimiento de las obligaciones por dicho usuario frente a IFIM. Así las cosas, IFIM aplicaba el IVA a las cuotas pagadas por el usuario, pero las contraprestaciones pagadas por el usuario a ITALSERVICE y por esta a IFIM se facturaban exentas de IVA.

El proceso terminó en la *Corte suprema di cassazione* que suspendió el procedimiento para plantear ante el Tribunal de Justicia si el concepto de abuso de Derecho referenciado en *Halifax* como una operación cuya finalidad esencial es obtener una ventaja fiscal, significaba el objetivo más importante o el único objetivo de la transacción⁷³⁹.

En este supuesto el Tribunal de Justicia aclaró que la “finalidad esencial de la operación” no debe entenderse como “la única finalidad de la operación”, sino como “la finalidad principal de la operación o las operaciones de que se trate”⁷⁴⁰. El tribunal nacional puede considerar que la transacción constituye un abuso a pesar de que concurren otros objetivos económicos inspirados en consideraciones, por ejemplo, de marketing, de organización y de garantía⁷⁴¹. De tal forma que se impone una ponderación entre el fin fiscal y el fin extrafiscal, y la determinación de su respectivo valor relativo en el conjunto de la transacción⁷⁴².

Sentado lo anterior, si analizamos la evolución jurídica del elemento subjetivo, apreciamos diferentes manifestaciones de este criterio. Así, en la sentencia del Tribunal de Justicia del caso *Halifax* exigió que “el objetivo esencial” de las transacciones en cuestión debe ser la obtención de una ventaja fiscal para que se considere que existe una práctica abusiva. Sin embargo, en este caso (*Part Service*) no fue coherente con la terminología utilizada e hizo referencia a “objetivo principal”⁷⁴³.

Eso significa que, a partir de ese momento, al menos a efectos del IVA, el tribunal considera que existe una práctica abusiva cuando la ventaja fiscal es la razón principal para realizar la operación. Aunque no está claro con qué criterio debe valorar el juez la importancia de la ventaja fiscal frente a las ventajas no fiscales⁷⁴⁴.

Tras las comprobaciones oportunas, la Administración tributaria italiana consideró que las diversas obligaciones contraídas en diferentes contratos constituían en su conjunto un contrato único, el cual había sido fraccionado artificialmente para reducir la base imponible a efectos del IVA.

⁷³⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Part Service*, *cit.*, párr. 32.

⁷⁴⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Part Service*, *cit.*, párr. 45; LENAERTS, K.: “Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”, *op. cit.*, p. 437.

⁷⁴¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Part Service*, *cit.*, párr. 62.

⁷⁴² VOGENAUER, S.: “The prohibition of Abuse of law: An Emerging General Principle of EU Law”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Chippenham, Hart Publishing, 2011, p. 540.

⁷⁴³ LANG, M.: “BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”, *Tax Notes International*, May 19, 2014, p. 659.

⁷⁴⁴ VANISTENDAEL, F.: “Cadbury Schweppes and Abuse from an EU Tax Law Perspective”, *op. cit.*, p. 420.

No obstante lo anterior, en relación con esta sentencia, señala DE JUAN CASADEVALL que en el caso *Part Service* no se plantea un problema artificialidad o artificiosidad, sino que existe un problema de calificación jurídica. Por vez primera, se aplica la cláusula antiabuso a un problema que no es de sustancia económica, sino de simple calificación de la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible, puesto que existen una serie de contratos que merecen una calificación unitaria (tal y como entendió la Administración italiana)⁷⁴⁵.

1.4.4. Foggia

Un paso más en la elaboración de la jurisprudencia comunitaria sobre medidas antiabuso por parte del Tribunal de Justicia lo constituye la sentencia del caso *Foggia*⁷⁴⁶. En este caso nos encontramos de nuevo en un supuesto de interpretación del alcance de la cláusula antiabuso del artículo 11.1 a) de la Directiva de fusiones⁷⁴⁷.

En relación con las cuestiones prejudiciales, el Gobierno portugués alegó que el Tribunal de Justicia era incompetente para pronunciarse, pues el litigio principal se enmarca en un contexto puramente nacional⁷⁴⁸. No obstante, el Tribunal de Justicia adopta una posición expansiva y entiende que las reestructuraciones nacionales y transfronterizas están sujetas al mismo régimen fiscal, y que cuando no existen motivos

⁷⁴⁵ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, op. cit., p. 121.

⁷⁴⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2011, caso *Foggia* (C-126/10), ECLI:EU:C:2011:718.

⁷⁴⁷ Los hechos que traen causa al presente litigio fueron una operación de fusión realizada por la sociedad portuguesa Foggia, cuya actividad es la gestión de participaciones sociales, la cual absorbió a tres sociedades que pertenecían al mismo grupo. Foggia solicitó al Secretario de Estado de Portugal la autorización para deducir de sus eventuales beneficios imponibles las pérdidas fiscales que tenían las sociedades absorbidas y que aún no habían sido amortizadas. El Secretario de Estado aceptó la compensación de pérdidas de dos de las tres sociedades, pero desestimó la transferencia de pérdidas de la sociedad Riguardiana, pues entendía que la operación de fusión de esta última no presentaba ningún interés económico para Foggia. En este sentido, el Secretario de Estado puso de manifiesto que Riguardiana había dejado de tener una cartera de participaciones y únicamente había invertido en títulos; y, además, no estaba claro el origen de las pérdidas fiscales que ascendía a más de 2 millones de euros.

Foggia recurrió la decisión del Secretario de Estado ante el Tribunal Central Administrativo y posteriormente ante el Tribunal Supremo, quien decidió suspender el procedimiento y plantear varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 11.1. a) Directiva de fusiones.

⁷⁴⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Foggia*, cit., párr. 16-17.

económicos válidos, el artículo 11.1. a) de la Directiva de fusiones debe aplicarse a situaciones puramente internas⁷⁴⁹.

En ese orden de cosas, el Tribunal de Justicia, trayendo a colación su jurisprudencia anterior⁷⁵⁰ pone de manifiesto que con arreglo al artículo 11.1. a) Directiva de fusiones los Estados pueden negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de la Directiva o a retirar un beneficio cuando la operación tenga como principal objetivo o como uno de los principales el fraude o la evasión. Asimismo, el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, puede constituir en una presunción de “fraude o evasión”⁷⁵¹.

El Tribunal de Justicia precisa que el concepto “motivos económicos válidos” va más allá de la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, por lo que puede constituir un motivo económico válido una operación de fusión basada en diferentes objetivos, entre los cuales puede estar conseguir una ventaja fiscal, siempre y cuando esta última no sea preponderante⁷⁵². Para ello las autoridades nacionales han de hacer un examen global caso por caso, sin limitarse a aplicar criterios generales predeterminados.

En este supuesto objeto de análisis, el Tribunal de Justicia referencia una importante precisión en el apartado 42 pues “el hecho de que dichas pérdidas fiscales sean de un importe elevado y su origen no esté claramente determinado puede constituir un indicio de fraude o de evasión fiscal, toda vez que la operación de fusión por absorción de una sociedad sin aportación de activo sólo tiene como objetivo obtener un beneficio puramente fiscal”.

⁷⁴⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Foggia, cit.*, párr. 20. A este respecto, señala CALDERÓN CARRERO que esta posición “resulta un tanto forzada ya que en realidad la cuestión se refiere a una materia extramuros de la Directiva de fusiones como es la relativa a las condiciones establecidas por los Estados miembros para permitir una compensación de pérdidas fiscales en el contexto de una reorganización empresarial, cuestión cuya ordenación es competencia de los Estados miembros, con el límite de la no discriminación”. Véase, CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Una vuelta de tuerca a la interpretación europea de la cláusula antiabuso de la «Directiva de fusiones»: ¿Hacia motivos económicos válidos de «alto voltaje»?”, *op. cit.*, pp. 11-12.

⁷⁵⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 1997, caso *Leur Bloem (C-28/95)*, ECLI:EU:C:1997:369, párr. 38 y 39; y sentencia del Tribunal de Justicia caso *Kofoed, cit.*, párr. 37.

⁷⁵¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Foggia, cit.*, párr. 33.

⁷⁵² Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Foggia, cit.*, párr. 35. Los motivos económicos válidos han de ser concretos, serios, reales, relevantes, racionales y apreciables. Véase, SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “La teoría sobre la prohibición del abuso del derecho europeo como base de las cláusulas anti-elusivas generales nacionales”, *Crónica Tributaria*, n.º 167, 2018, p. 229.

Y, posteriormente, afirma que nada se opone a que una operación de fusión que lleve a cabo una reestructuración de un grupo permita la reducción de gastos administrativos y de gestión, lo cual justificaría que concurren motivos económicos válidos. Ahora bien, ello no sucede en el litigio principal, pues todo pivota en torno a la ventaja fiscal que se pretende obtener por la compensación de más de 2 millones de euros, ya que la reducción de costes estructurales es completamente marginal⁷⁵³.

Por todo ello, el Tribunal de Justicia se pronuncia poniendo de manifiesto que el artículo 11.1.a) de la Directiva de fusiones debe interpretarse en el sentido de que, en los supuestos de fusión entre dos sociedades del mismo grupo, puede constituir una presunción de que dicha operación no se ha realizado por motivos económicos válidos, cuando en la fecha de la operación de fusión la sociedad absorbida no tuviese ninguna actividad y transfiera únicamente unas pérdidas fiscales importantes y de origen indeterminado. Así pues, deben ser los tribunales nacionales los que, a la vista del conjunto de circunstancias concurrentes, se pronuncien sobre la existencia de elementos constitutivos de la presunción de “fraude o evasión”⁷⁵⁴.

La principal aportación de la sentencia *Foggia* reside en la interpretación de la cláusula antiabuso de la Directiva de fusiones en el marco de un supuesto en el que no concurren motivos económicos válidos y sí existe una ventaja fiscal significativa. En ese contexto, el Tribunal de Justicia afirma que hay que aplicar la presunción de abuso de la Directiva de fusiones cuando los motivos no fiscales sean claramente marginales en comparación de las significativas ventajas fiscales y los indicios de posible abuso⁷⁵⁵. Por ello, el Tribunal de Justicia podría haber sustancializado el concepto de motivo económico válido excluyendo del mismo aquellos motivos que no tienen la consideración de tal, como lo son los que tienen un carácter puramente incidental o completamente marginal⁷⁵⁶.

⁷⁵³ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Foggia*, *cit.*, párr. 47.

⁷⁵⁴ *Ibidem*, párr. 52.

⁷⁵⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Una vuelta de tuerca a la interpretación europea de la cláusula antiabuso de la «Directiva de fusiones»: ¿Hacia motivos económicos válidos de «alto voltaje»?”, *op. cit.*, p. 24.

⁷⁵⁶ *Ibidem*, p. 29.

1.4.5. Eqiom

La sentencia del Tribunal de Justicia sobre el caso *Eqiom*⁷⁵⁷ es una sentencia importante en la lucha contra la elusión fiscal⁷⁵⁸. El Tribunal de Justicia analiza las cuestiones prejudiciales en su conjunto, preguntándose en esencia si el artículo 1.2. de la Directiva matriz-filial y el artículo 49 TFUE o el artículo 63 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a normas tributarias nacionales que, como la controvertida en este supuesto, supediten la concesión de la ventaja del artículo 5.1. de dicha directiva (la exención de retención en origen de los beneficios) a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene como objetivo principal o uno de los principales acogerse a la exención⁷⁵⁹.

El Tribunal de Justicia siguió, en términos generales, el razonamiento de la AG KOKOTT⁷⁶⁰. En relación con el artículo 1.2. de la Directiva matriz-filial, el tribunal afirma que debe considerarse como una excepción a las normas de la Directiva, por lo que debe interpretarse de forma estricta⁷⁶¹. Dicha disposición permite exclusivamente la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para evitar fraudes y abusos⁷⁶².

⁷⁵⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de septiembre de 2017, caso *Eqiom* (C-6/16), ECLI:EU:C:2017:641.

⁷⁵⁸ El litigio principal surge de las circunstancias siguientes:

- i) *Eqiom* es una empresa francesa, y es filial de la sociedad luxemburguesa *Enka*, la cual ostenta el 100% de su capital. A su vez, el 99% de *Enka* pertenece a una sociedad chipriota, siendo esta última a su vez propiedad de una sociedad suiza.
- ii) Ante dicha organización empresarial, en los años 2005 y 2006 *Eqiom* distribuyó dividendos a *Enka*. Ambas sociedades solicitaron la exención de la retención en origen en virtud del artículo 119 ter del *Code général des impôts*. Sin embargo, la Administración denegó la solicitud poniendo de manifiesto que el artículo 119 ter, apartado 3, no aplica la exoneración cuando los dividendos los perciba una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados que no sean miembros de la UE, salvo que acredite que no tiene como objetivo principal o uno de los principales acogerse a dicha exención.
- iii) Ambas empresas reclamaron ante los tribunales franceses, pero tanto el de primera instancia como el de apelación desestimaron sus pretensiones. Posteriormente, recurrieron al *Conseil d'État* (actúa como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo en Francia), alegando que la norma tributaria en cuestión era incompatible con el derecho primario de la UE y con la Directiva 90/435 (Directiva matriz-filial).
- iv) El *Conseil d'État* suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia cuatro cuestiones prejudiciales.

⁷⁵⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Eqiom*, cit., párr. 14.

⁷⁶⁰ Conclusiones AG KOKOTT al asunto C-6/16, ECLI:EU:C:2017:34.

⁷⁶¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Eqiom*, cit., párr. 26.

⁷⁶² *Ibidem*, párr. 28.

Así pues, tras reiterar su jurisprudencia en el ámbito de las libertades fundamentales⁷⁶³, recuerda que el objetivo específico de la disposición interna debe ser impedir comportamientos que impliquen la creación de montajes totalmente artificiales, carentes de toda realidad económica, cuyo fin sea obtener indebidamente una ventaja fiscal⁷⁶⁴. Por tanto, no puede justificarse mediante una presunción general de fraude y abuso, así como tampoco en medidas que vayan en detrimento de libertades fundamentales reconocidas o que mermen los objetivos de las directivas⁷⁶⁵. Por todo ello, el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que

“procede declarar que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 90/435 debe interpretarse en el sentido de que se opone a normas tributarias nacionales que, como la controvertida en el litigio principal, supediten la concesión de la ventaja tributaria establecida en el artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva – es decir, la exención de retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes cuando dichas matrices estén controladas directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros – a que las matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objeto principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención”⁷⁶⁶.

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia examinó la determinación de la libertad aplicable y sostuvo que la libertad fundamental que resultaba aplicable al caso era la libertad de establecimiento (artículo 49 TFUE), y no la libre circulación de capitales (artículo 63 TFUE). La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha reiterado que la libertad de establecimiento no debe ser limitada por disposiciones fiscales discriminatorias⁷⁶⁷. En el presente asunto consta que

“es exclusivamente en el caso de que las filiales residentes distribuyan beneficios a sus matrices, no residentes y controladas directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros cuando el acceso a la exención de retención

⁷⁶³ Entre estas, cita la sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Cadbury Schweppes*, *cit.*, párr. 55; y la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de julio de 2012, caso *SIAT* (C-318/10), EU:C:2012:415, párr. 40.

⁷⁶⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Eqiom*, *cit.*, párr. 30. Como señaló la AG KOKOTT en los puntos 27 y 28 de sus conclusiones, el mero hecho de que determinadas sociedades establecidas en la UE estén controladas directa o indirectamente por residentes en Estados terceros, no supone por sí solo que exista un montaje puramente artificial.

⁷⁶⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Eqiom*, *cit.*, párr. 31.

⁷⁶⁶ *Ibidem*, párr. 38.

⁷⁶⁷ Entre otras, sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de mayo de 2017, caso *X* (C-68/15), EU:C:2017:379, párr. 40.

en origen se supedita a que dichas matrices acrediten que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención. En cambio, en el caso de distribución de beneficios por parte de las mismas filiales a matrices residentes, controladas asimismo directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros, dichas matrices pueden acogerse a la exención sin que ello esté supeditado al mismo requisito”⁷⁶⁸.

Así las cosas, esa diferencia de trato puede disuadir a una matriz no residente de ejercer en Francia una actividad a través del establecimiento de una filial, por lo que constituye una restricción a la libertad de establecimiento del artículo 49 TFUE. Habida cuenta de lo anterior, el Tribunal de Justicia señaló que la norma francesa también violaba la libertad de establecimiento, no habiendo razones que justifiquen tales restricciones.

Por todo ello, el Tribunal de Justicia en el caso *Eqiom* consideró que la norma interna francesa era incompatible tanto con la Directiva matriz-filial como con la libertad de establecimiento porque invertía la carga de la prueba, ya que en virtud de esa legislación las autoridades fiscales francesas no tenían que aportar ni siquiera indicios de abuso⁷⁶⁹. En última instancia, no se pueden infringir los principios y libertades fundamentales en la lucha contra la elusión fiscal.

1.4.6. Casos Daneses

El 26 de febrero de 2019, la Gran Sala del Tribunal de Justicia dictó dos sentencias históricas, las cuales se conocen comúnmente como “sentencias danesas” o “casos daneses”⁷⁷⁰. Tal ha sido la repercusión en el panorama fiscal europeo e internacional, que

⁷⁶⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Eqiom*, *cit.*, párr. 55.

⁷⁶⁹ CFE Tax Advisers Europe: “Opinion Statement ECJ-TF2/2018 on the CJEU decision of 7 September 2017 in Case C-6/16, *Eqiom*, concerning the compatibility of the French anti-abuse rule regarding outbound dividends with the Parent-Subsidiary Directive and fundamental freedoms”, May 2018, p. 8. Además, resulta oportuno referenciar que este pronunciamiento está en consonancia con la jurisprudencia anterior; véase la sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Euro Park Service*, *cit.*, párr. 70.

⁷⁷⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), ECLI:EU:C:2019:134; y sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), ECLI:EU:C:2019:135.

La importancia que revisten estas sentencias les ha hecho acreedoras de múltiples análisis doctrinales, entre ellos: DE BROE, L.; GOMMERS, S.: “Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgements in the Danish Beneficial Ownership Cases”, *EC Tax Review*, vol. 28, n.º 6, 2019, pp. 270-299; BAERENTZEN, S.: “Danish cases on the use of holding companies for cross-border dividends and interest -a new test to

algunos autores han descrito estas sentencias como “dinamita danesa”⁷⁷¹. La primera de las sentencias se pronuncia sobre el régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales, y más concretamente, sobre la exención de dividendos en la fuente; la segunda de ellas analiza los principios de abuso de derecho en el marco del régimen de intereses y cánones entre empresas comunitarias asociadas.

Las sentencias danesas representan un hito importante respecto a la prohibición del abuso de derecho, no solo en la práctica fiscal europea sino también en la internacional⁷⁷². La doctrina derivada de dichas sentencias conlleva un giro interpretativo en una materia tan sensible como la relativa a los principios de abuso de derecho y delimitación de conductas abusivas desde una perspectiva comunitaria⁷⁷³.

En estos supuestos, entre las empresas danesas y los fondos de capital riesgo se interpusieron varias empresas residentes en la UE, de tal forma que los ingresos que llegaban a los fondos de capital riesgo a través de las empresas intermedias de la UE se beneficiaban de dos directivas de la UE (Directiva de intereses y cánones y la Directiva matriz-filial) que eximen de la retención de intereses y dividendos de origen danés⁷⁷⁴.

disentangle abuse from real economic activity?”, *World Tax Journal*, vol. 12, n.º 1, 2020, pp. 3-52; BAERENTZEN, S.; LEJOUR, A.; VAN’T RIET, M.: “Limitation of holding structures for intra-EU dividends: an end to tax avoidance?”, *World Tax Journal*, vol. 12, n.º 2, 2020, pp. 259-311; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Beneficiario efectivo, cláusulas generales antiabuso, Directivas UE, CDI y «sentencias danesas» del TJUE: cómo integrar las piezas evitando conflictos e inseguridad jurídica (que no elimina el caso Colgate)”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 452, 2020, pp. 75-124; DE PIETRO, C.: “Beneficial ownership, tax abuse and legal pluralism: an analysis in light of the CJEU’s judgement concerning the Danish cases on interest”, *Intertax*, vol. 48, issue 2, 2020, pp. 1075-1086; BIZIOLI, G.: “Le nuove “lenti” della Corte di Giustizia sul Mercato Interno: le cause danesi”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. LXXVIII, n.º 4, 2019, pp. 150-169.

⁷⁷¹ DE BROE, L.; GOMMERS, S.: “Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgements in the Danish Beneficial Ownership Cases”, *op. cit.*

⁷⁷² DANON, R.; GUTMANN, D.; LUKKIEN, M.; MAISTO, G.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; MALEK, B.: “The prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases”, *Intertax*, vol. 49, issue 6/7, 2021, p. 483.

⁷⁷³ CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “Doctrina sobre el abuso de derecho en materia de dividendos para sociedades matrices en la Unión Europea: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019, asunto C-116/16 y C-117-16”, *Carta tributaria*, n.º 50, 2019. El mencionado autor señala que “se trata de sentencias poliédricas, al combinar varios casos acumulados, y cuyas conclusiones en alguno de sus aspectos ofrecen cierto grado de maleabilidad u oscuridad en alguna medida, al combinar una y otra decisión consideraciones intercambiadas y solapadas en ocasiones”.

⁷⁷⁴ Los hechos que traen causa a estas sentencias son especialmente complejos y detallados. Las dos sentencias analizan en total seis casos que se refieren a la imposición en origen de los intereses y dividendos pagados por filiales danesas a sus empresas matrices en la Unión Europea. En cuatro de estos casos (uno sobre dividendos y tres sobre intereses), la matriz global última (inversores) era un fondo de inversión privado. En los otros dos casos (uno sobre dividendos y otro sobre intereses), la sociedad matriz global era residente en EE. UU. y la estructura societaria incluía un paraíso fiscal en Bermudas o las Islas Caimán. Para un análisis más detallado sobre los hechos, véase, BAERENTZEN, S.: “Cross-Border Dividend and Interest Payments and holding Companies – An Analysis of Advocate General Kokott’s Opinions in the Danish Beneficial Ownership Cases”, *European Taxation*, vol. 58, n.º 8, 2018, pp. 343-353.

A la vista de las solicitudes de los contribuyentes para aplicar la exención de la retención en origen en virtud de las Directivas de intereses y cánones y la Directiva matriz-filial, las autoridades fiscales danesas denegaron esas exenciones alegando que las sociedades comunitarias interpuestas eran unos meros intermediarios, y no los beneficiarios efectivos de los pagos. Por tanto, la intervención de la entidad interpuesta se presentaba en ambas sentencias como un posible artificio, o como simple formalidad vacía de sustancia, con el propósito de forzar la aplicación de la exención prevista para los pagos realizados a entidades establecidas en otros Estado miembros, siendo sus destinatarios últimos en realidad otros sujetos que, de no operar así, no hubieran tenido acceso a dicha exención⁷⁷⁵.

1.4.6.1. El principio de prohibición del abuso

El artículo 1 de la Directiva sobre matrices y filiales y el artículo 5 de la Directiva sobre intereses y cánones permiten -pero no obligan- a que los Estados miembros introduzcan en sus respectivas legislaciones nacionales una provisión para la prevención del abuso⁷⁷⁶.

En el momento de análisis del presente asunto, Dinamarca no había traspuesto en su legislación nacional lo establecido en estas Directivas. A raíz de ello, el contribuyente alegó que las autoridades fiscales danesas no tenían derecho a denegar la ventaja de la exención porque no había traspuesto las Directivas.

⁷⁷⁵ GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *op. cit.*, p. 41.

En resumidas cuentas, la cuestión subyacente era si los pagos de dividendos e intereses estaban exentos de retención en origen cuando los pagos se efectuaban por una sociedad danesa a una sociedad residente en la UE, que a continuación efectuaba pagos totales o parciales a una sociedad matriz última que era residente en un tercer país. Tras las decisiones adoptadas por la Gran Sala del Tribunal de Justicia en estas dos sentencias, los seis casos originales relativos al beneficiario efectivo de los dividendos e intereses fueron devueltos a los tribunales daneses. En este sentido, el 3 de mayo de 2021, el *Eastern High Court* se pronunció sobre los dos casos de dividendos (C-116/16 y C-117/16), siendo posteriormente recurridos ante el Tribunal Supremo. Recientemente, el 9 de enero de 2023, el Tribunal Supremo ha dictado una sentencia en la que resuelve ambos casos, confirmando la decisión del *Eastern High Court*. En última instancia, el Tribunal Supremo concluyó que no eran aplicables ni la Directiva sobre matrices y filiales ni los convenios fiscales daneses, y que, por tanto, los dividendos estaban sujetos a retención a cuenta. Véase, EY: “Danish Supreme Court issues rulings on beneficial ownership”, *Tax News Update, Global Edition*, January 9, 2023.

⁷⁷⁶ VANISTENDAEL, F.: “Tax Abuse in Europe: The CJEU’s N Luxembourg 1 and T Danmark Judgements”, *op. cit.*, p. 630.

Así las cosas, la cuestión de la naturaleza y el rango de la prohibición del abuso de derecho en virtud de la UE se planteó en los casos daneses porque los tribunales daneses trataron de determinar si, para evitar una práctica abusiva en el contexto de la Directiva matriz-filial y Directiva intereses y cánones, un Estado miembro debía haber adoptado una disposición nacional contra el abuso⁷⁷⁷. En el ámbito del IVA se estableció que la prohibición del abuso de derecho era inherente al sistema, por lo que resultaba de aplicación con independencia de una medida nacional que le dé efecto⁷⁷⁸. Sin embargo, en el asunto *Kofoed*, el Tribunal de Justicia consideró que la disposición contra la elusión fiscal de la Directiva sobre fusiones establecía un principio general comunitario de prohibición del abuso, no obstante, se exigía la transposición a través de una norma nacional contra la elusión fiscal⁷⁷⁹.

La conclusión en el caso *Kofoed* fue seguida por la AG KOKOTT en las conclusiones generales sobre los casos daneses⁷⁸⁰. Sin embargo, el Tribunal de Justicia se desmarcó de esta posición, llegando a la misma conclusión en cada una de las sentencias danesas:

“Según reiterada jurisprudencia, existe en el ordenamiento jurídico de la Unión un principio general del Derecho que establece que los justiciables no pueden invocar el Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta”⁷⁸¹.

“Habida cuenta del principio general del Derecho de la Unión de prohibición de las prácticas abusivas y de la necesidad de imponer el respeto de este principio en la aplicación del Derecho de la Unión, la falta de disposiciones nacionales o convencionales destinadas a combatir tales prácticas es irrelevante en relación con

⁷⁷⁷ Véase en este sentido, sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 95; sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 68.

⁷⁷⁸ DANON, R.; GUTMANN, D.; LUKKIEN, M.; MAISTO, G.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; MALEK, B.: “The prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases”, *op. cit.*, p. 484. Véase en este sentido, sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de noviembre de 2017, caso *Cussens and Others* (C-251/16), ECLI:EU:C:2017:881, párr. 31, “En consecuencia, el principio de prohibición de prácticas abusivas, tal como se aplica en el ámbito del IVA por la jurisprudencia derivada de la sentencia Halifax, presenta el carácter general que, por naturaleza, es inherente a los principios generales del Derecho de la Unión”.

⁷⁷⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Kofoed*, *cit.*, párr. 40-42.

⁷⁸⁰ Conclusiones AG KOKOTT al asunto C-116/16, ECLI:EU:C:2018:144, para. 100; Conclusiones AG KOKOTT al asunto C-115/16, ECLI:EU:C:2018:143, párr. 104.

⁷⁸¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 96. Asimismo, entre otras muchas sentencias, véase, sentencia Tribunal de Justicia caso *Mahagében and Dávid* (C-80/11 y C-142/11), ECLI:EU:C:2012:373, párr. 41; sentencia Tribunal de Justicia caso *Bonik* (C-285/11), ECLI:EU:C:2012:774, párr. 36; sentencia Tribunal de Justicia de 6 de julio de 2006, caso *Axel Kittel y Recolta Recycling SPRL* (C-439/04 y C-440/04), ECLI:EU:C:2006:446, párr. 54.

la obligación de las autoridades nacionales de denegar el amparo de los derechos establecidos por la Directiva 90/435 cuando sean invocados de manera fraudulenta o abusiva”⁷⁸².

Esta conclusión lleva aparejado una consecuencia doble. En primer lugar, que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con impuestos directos e indirectos (IVA, fundamentalmente) se alinea, anulándose por tanto la conclusión alcanzada en el asunto *Kofoed*. En segundo lugar, el principio general de prohibición de prácticas abusivas se aplica con independencia de que los Estados miembros tengan disposiciones internas de prevención de abuso⁷⁸³. No obstante, ese principio se aplica a los derechos derivados del derecho de la UE (primario o derivado), pero no a los derechos que tienen su origen en el derecho interno o en los convenios fiscales de los Estados miembros⁷⁸⁴.

Sin duda el hecho de que el Tribunal de Justicia considere en estas sentencias que el principio europeo sobre prohibición de prácticas abusivas es un principio que resulta de aplicación con independencia de todo soporte normativo doméstico, es una de las conclusiones más relevantes.

En este sentido, es importante entender el significado de los “principios generales de derecho de la UE” y sus implicaciones. Los principios generales del derecho de la UE pueden definirse como proposiciones fundamentales de las que se derivan normas concretas, además, su función es triple: i) una función de “complementación” para garantizar -a través del Tribunal de Justicia- la autonomía y la coherencia del sistema jurídico de la UE; ii) una ayuda a la interpretación del derecho de la UE y del derecho nacional; y iii) una base para el control judicial de la legalidad del derecho derivado de la UE y la compatibilidad del derecho nacional que transpone el derecho de la UE⁷⁸⁵.

⁷⁸² Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 83.

⁷⁸³ El Tribunal de Justicia entiende en estas sentencias que el principio general de prohibición de las prácticas abusivas está presente en todos los ámbitos del derecho de la UE, y, además, la ausencia de unas disposiciones nacionales antiabusivas no afecta ni exime a las autoridades tributarias para que denieguen los beneficios cuando estos se invocan con unos fines abusivos. Véase, VANISTENDAEL, F.: “Tax Abuse in Europe: The CJEU’s N Luxembourg 1 and T Danmark Judgements”, *op. cit.*, p. 631.

⁷⁸⁴ DANON, R.; GUTMANN, D.; LUKKIEN, M.; MAISTO, G.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; MALEK, B.: “The prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases”, *op. cit.*, p. 484.

⁷⁸⁵ LENAERTS, K.; GUTIÉRREZ-FONS, J.A.: “The constitutional allocation of powers and general principles of EU Law”, *Common Market Law Review*, vol. 47, issue 6, 2010, p. 1629; TRIDIMAS, T.: *The general principles EU law*, Oxford, Oxford University Press, 2ª ed., 2006; DE BROE, L.; BECKERS, D.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive: an analysis against the wider perspective of the

Algunos autores como RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN afirman que, el hecho de que en las sentencias danesas lo considere como un principio general del derecho de la UE, le otorga el efecto de primacía y efecto directo para dar preeminencia al derecho de la UE sobre los derechos internos, por lo que abre la posibilidad de que pueda ser aplicado directamente por los Tribunales nacionales⁷⁸⁶, tal y como ha sucedido en nuestro derecho interno con las resoluciones del TEAC de 8 de octubre de 2019, las cuales analizaremos a continuación.

En ese orden de cosas, señala SCHÖN que fue una sorpresa que en las sentencias danesas el Tribunal de Justicia cambiara el rumbo y empleara el lenguaje de BEPS para informar sobre el principio general antiabuso del derecho europeo⁷⁸⁷. Ahora bien, el hecho de que una alianza mundial de autoridades fiscales haya establecido una regulación contra el abuso con unos requisitos más amplios e indeterminados, no debería reducir el nivel de abuso establecido por el Tribunal de Justicia ni tampoco reducir la libertad económica establecida en el mercado interior⁷⁸⁸.

1.4.6.2. Libertades comunitarias

En la sentencia sobre intereses y cánones se distinguen dos hipótesis. En la primera, la inaplicabilidad del régimen de exención de la retención en la fuente se basa en la

European court of justice's case law on abuse of EU law", *EC Tax Review*, vol. 26, issue 3, 2017, p. 136. Además, DE LA FERIA señala que todo principio general del derecho comunitario debe contener estas tres características esenciales: i) generalidad: un principio debe tener, además de un nivel de abstracción que lo distinga de una norma específica, un grado de reconocimiento por parte de un colectivo relevante, como es el caso de los Tribunales; ii) peso: un principio debe expresar un valor central de un área del derecho o del sistema jurídico en su conjunto, pudiendo diferir la importancia de ese valor de un principio a otro; iii) no sea concluyente: un principio es orientativo para llegar a una decisión, no concluyente. Véase, DE LA FERIA, R.: "Prohibition of Abuse of (Community) Law: The creation of a new general principle of EC Law through tax", *op. cit.*, p. 435.

⁷⁸⁶ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: "El marco europeo de defensa de los contribuyentes y la lucha contra el abuso en la era post-BEPS", en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, p. 616.

⁷⁸⁷ SCHÖN, W.: "Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan", *op. cit.*, p. 299.

⁷⁸⁸ En una línea similar a la nuestra señala SCHÖN que el Tribunal de Justicia "no puede basarse en el precursor. Más bien parece una estrategia deliberada para alinear la jurisprudencia del TJCE con el Plan de Acción BEPS (...) Las normas de interpretación de las directivas, que existen desde hace casi 30 años y que no deberían interpretarse a la luz de una agenda política creciente". Véase, SCHÖN, W.: "Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan", *op. cit.*, p. 300.

constatación de un abuso o fraude fiscal en el sentido del artículo 5 de la Directiva intereses y cánones. De tal forma que una sociedad residente en un Estado miembro no puede pretender el amparo de las libertades consagradas en el TFUE para cuestionar la norma nacional que rige sobre la tributación de los intereses pagados a una sociedad residente de otro Estado miembro⁷⁸⁹. La segunda hipótesis, parte de la inaplicabilidad del régimen de exención del artículo 5 de la Directiva intereses y cánones se deriva del hecho de que los requisitos de aplicación del régimen de exención no se cumplen, sin que se haya constatado la existencia de abuso o fraude según lo establecido en el mencionado artículo 5⁷⁹⁰.

De dicha formulación se desprende una conclusión idéntica para ambos casos, esto es, ante una situación de posible fraude o abuso en el marco de una directiva, una sociedad residente en un Estado miembro no puede invocar el beneficio de las libertades consagradas en el TFUE para cuestionar la legislación nacional que regula la imposición de los intereses o dividendos abonados a una sociedad residente en otro Estado miembro. Lo cual denota que no han distinguido el efecto del concepto de abuso del derecho de la UE en las diferentes situaciones citadas⁷⁹¹.

Por tanto, a diferencia de lo que podría colegirse de sentencias precedentes en las que las libertades comunitarias se invocaban a la hora de interpretar las cláusulas antiabuso de las directivas, en las sentencias danesas se afirma que no es lícito invocar la aplicación de libertades o principios -especialmente la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales-, cuando se constate la existencia de una estructura abusiva⁷⁹².

⁷⁸⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 155.

⁷⁹⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 156.

⁷⁹¹ VANISTENDAEL, F.: “Tax Abuse in Europe: The CJEU’s *N Luxembourg 1* and *T Danmark* Judgements”, *op. cit.*, p. 632.

⁷⁹² CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “Doctrina sobre el abuso de derecho en materia de dividendos para sociedades matrices en la Unión Europea: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019, asunto C-116/16 y C-117-16”, *op. cit.*

1.4.6.3. Los indicios del abuso

El Tribunal de Justicia señala que, si bien el intento de un contribuyente de acogerse al régimen fiscal que le resulte más ventajoso no puede fundar, como tal, una presunción general de abuso, también es cierto que tal contribuyente no puede disfrutar de un derecho o de una ventaja que se deriven del derecho de la UE si la operación en cuestión es puramente artificial desde un punto de vista económico y está destinada a eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate⁷⁹³. En este sentido, resulta oportuno destacar que el Tribunal de Justicia ha pasado de considerar las operaciones a la luz de su “sustancia legal”, esto es, basada en la evidencia de la transacción y sus relaciones legales, a analizarlas desde su “sustancia económica”, es decir, el propósito comercial detrás de la forma⁷⁹⁴.

En las sentencias danesas los contribuyentes alegaban que las transacciones no podían considerarse totalmente artificiales, según el concepto de abuso utilizado hasta el momento por la jurisprudencia, puesto que las sociedades de cartera interpuestas tenían exactamente la cantidad de sustancia requerida según la normativa. Por ello, tomando en consideración la jurisprudencia hasta el caso *Cadbury Schweppes*, no podría declararse abuso. Sin embargo, en las sentencias danesas el Tribunal de Justicia señala que, independientemente de la cantidad de sustancia que tenga la sociedad interpuesta, el acuerdo puede seguir siendo abusivo.

El Tribunal de Justicia señala que, para probar la existencia de una práctica abusiva es necesario que concurren, por un lado, “una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, pese a haber respetado formalmente las condiciones establecidas en la normativa de la Unión, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa y, por otro, un elemento subjetivo consistente en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa de la Unión mediante la creación artificiosa de las condiciones exigidas para su obtención”⁷⁹⁵.

⁷⁹³ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 80; Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 109.

⁷⁹⁴ BAERENTZEN, S.: “Danish cases on the use of holding companies for cross-border dividends and interest - a new test to disentangle abuse from real economic activity?”, *op.cit.*, p. 25.

⁷⁹⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 97; Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 124.

Para determinar si concurren el elemento objetivo y subjetivo referenciados, es necesario examinar conjuntamente los hechos del caso concreto para saber si puede ser calificado como abusivo. En este sentido, el Tribunal de Justicia señala que es especialmente importante “si los operadores económicos han efectuado operaciones puramente formales o artificiales, carentes de toda justificación económica y comercial, con el objetivo esencial de obtener una ventaja indebida”⁷⁹⁶. A tal efecto, proporciona una serie de indicios con la finalidad de guiar a los órganos jurisdiccionales nacionales en la apreciación de que existe un abuso. Concretamente proporciona seis indicios:

- 1) La estructura de un grupo de sociedades que no ha sido creado por razones que obedezcan a la realidad económica y que, dotado de una estructura puramente formal, persigue, como principal objetivo o uno de sus principales objetivos, la obtención de una ventaja fiscal que es contraria al objeto del derecho aplicable⁷⁹⁷.
- 2) Que la totalidad o casi totalidad de los dividendos o intereses sean repercutidos por la sociedad que los ha percibido a entidades que no cumplen las condiciones de aplicación de la Directiva matriz-filial y la Directiva intereses y cánones, con el objetivo de disfrutar indebidamente de dichas exenciones⁷⁹⁸.
- 3) El grupo de sociedades posea una estructura tal que la sociedad perceptora de los dividendos o intereses deba transferir a su vez estos a una tercera sociedad que no cumple con las condiciones de aplicación, con la consecuencia de que aquella sociedad solo realiza un beneficio gravable insignificante⁷⁹⁹.
- 4) Si la única actividad de la sociedad de cartera es redistribuir los dividendos o intereses al beneficiario efectivo o a otras sociedades instrumentales. La falta de actividad económica real deberá deducirse de los balances, gastos reales soportados, empleados, así como las instalaciones de que dispone⁸⁰⁰.

⁷⁹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 98; Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 125.

⁷⁹⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 100; Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 127.

⁷⁹⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 101; Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 128.

⁷⁹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 103; Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 130.

⁸⁰⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 104; Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 131.

- 5) Si las obligaciones contractuales, tanto legales como reales, hacen que la sociedad carterera no pueda usar y disponer del dividendo o del interés percibidos⁸⁰¹.
- 6) Si existe coincidencia o proximidad en el tiempo de, por un lado, la entrada en vigor de cambios importantes en la legislación fiscal, y, por otro, la ejecución de operaciones financieras complejas y la concertación de préstamos en el seno del mismo grupo empresarial⁸⁰².

Estos indicios son características de las normas económicas y su función es actuar como directrices para ponderar los beneficios fiscales frente a otras razones empresariales, con el objetivo de demostrar la “intención o finalidad” del contribuyente. En este sentido, parece que el Tribunal de Justicia, a través de los indicios señalados, pretende que la ponderación de los beneficios fiscales frente a otras razones empresariales (elemento subjetivo) se haga a través de una evaluación económica clara, sin que se base en una valoración del comportamiento reprochable del contribuyente⁸⁰³.

1.4.6.4. La carga de la prueba y la presunción general de abuso del derecho

Cuando estamos ante un posible caso de abuso fiscal, una cuestión trascendental es determinar sobre quién recae la carga de la prueba. La regla tradicional es *actori incumbit onus probandi*, es decir, le incumbe la carga de la prueba al actor, que es la Administración tributaria.

El Tribunal de Justicia ha sostenido en reiteradas ocasiones que una presunción general de fraude y abuso es incompatible con el principio de proporcionalidad y, por tanto, va en contra de los objetivos del derecho primario (libertades fundamentales) como del derecho derivado (directivas)⁸⁰⁴.

⁸⁰¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 105; Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 132.

⁸⁰² Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 106; Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 133.

⁸⁰³ BAERENTZEN, S.: “Danish cases on the use of holding companies for cross-border dividends and interest -a new test to disentangle abuse from real economic activity?”, *op.cit.*, p. 28.

⁸⁰⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Egiom* (C-6/16), *cit.*, párr. 31; Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *SIAT* (C-318/10), *cit.*, párr. 38.

En el caso *Eqiom* la normativa nacional controvertida en el litigio principal tiene por objeto evitar el *treaty shopping*: creación de montajes a través de los cuales Estados terceros eluden la aplicación del tipo de retención a los dividendos de origen nacional en Francia. Tal y como hemos analizado *ut supra*, el Tribunal de Justicia en ese asunto consideró que el artículo 1.2 de la Directiva matriz-filial y el artículo 49 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a normativas tributarias nacionales que, como la controvertida en ese caso, supedita la concesión de la ventaja tributaria del artículo 5.1. Directiva matriz-filial (exención de la retención en origen de los beneficios distribuidos por filiales residentes a matrices no residentes cuando estas estén controladas por residentes en terceros Estados) a que sean las matrices las que acrediten la cadena de participaciones y que no tienen como objetivo principal o uno de sus objetivos principales el acogerse a la exención; puesto que ello conlleva una inversión en la carga de la prueba⁸⁰⁵. Asimismo, otra cuestión a destacar del caso *Eqiom* es que el derecho de la UE se opone a presunciones generales de fraude y que las normas antielusión deben oponerse a montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, cuyo fin sea acogerse indebidamente a una ventaja tributaria⁸⁰⁶.

Sin embargo, en las sentencias danesas el Tribunal de Justicia establece una importante limitación al alcance de la carga de la prueba de la Administración tributaria cuando pone de manifiesto que, a la hora de determinar la titularidad efectiva de un interés o dividendo percibido, la Administración tributaria no está obligada a presentar pruebas de la identidad del beneficiario efectivo⁸⁰⁷. Advirtiendo que

“aquella identificación puede resultar imposible, especialmente porque se desconoce quiénes son los beneficiarios efectivos potenciales. La autoridad fiscal nacional no siempre dispone de los datos que le permitirían identificar a esos beneficiarios, dada la complejidad de algunas operaciones financieras y de la posibilidad de que las sociedades interpuestas implicadas en las operaciones están establecidas fuera de la Unión. Pues bien, no puede exigirse a tal autoridad que aporte una prueba imposible. (...), aunque se conociera quiénes son los beneficiarios efectivos potenciales, no

⁸⁰⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Eqiom* (C-6/16), *cit.*, párr. 66.

⁸⁰⁶ *Ibidem*, párr. 30.

⁸⁰⁷ VANISTENDAEL, F.: “Tax Abuse in Europe: The CJEU’s N Luxembourg 1 and T Danmark Judgements”, *op. cit.*, p. 631.

siempre resulta acreditado cuáles de estos son o van a ser los beneficiarios efectivos reales”⁸⁰⁸.

A nuestro modo de ver, nos parece del todo incorrecta y desproporcionada la afirmación expuesta por el Tribunal de Justicia en las sentencias danesas, pues ampara una posición pasiva por parte de la Administración tributaria a la hora de valorar si las circunstancias pueden ser constitutivas de abuso. La carga de la prueba inicial debe recaer sobre las Administraciones tributarias y, posteriormente, los contribuyentes aportar pruebas en contrario para fundamentar y justificar la operativa realizada.

No obstante, estos pronunciamientos han servido de base para que determinadas resoluciones del TEAC español y de la AN española entendiesen que la doctrina fijada en *Eqiom* o *Deister Holding* había sido anulada por las sentencias danesas. Seguidamente, analizamos algunos de estos pronunciamientos.

1.4.6.5. Proyección de las danesas en el derecho español

1.4.6.5.1. Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de octubre de 2019

El TEAC emitió dos resoluciones el 8 de octubre de 2019 (n.º 2188/2017 y n.º 185/2017) en las que se manifestó contrario a aplicar la exención -tanto de la Directiva matriz-filial como la Directiva de intereses y cánones- en los casos en los que el beneficiario efectivo no era la sociedad perceptora de las rentas.

En primer lugar, en relación con la resolución n.º 2188/2017, el TEAC considera que el concepto de beneficiario efectivo en el CDI España-Luxemburgo como completamente equivalente en sus efectos a la cláusula antiabuso del artículo 14.1.h) LIRNR en su redacción originaria anterior a la Ley 26/2014. Para el TEAC debía el contribuyente probar el motivo económico válido para la constitución de la subholding luxemburguesa a fin de tener acceso a cualquiera de las dos normas, directiva o CDI. A tal efecto, el TEAC considera que los elementos aportados no son suficientes ni

⁸⁰⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg I and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 143 y 144.

convincentes, pues parece detectar la existencia de un motivo fiscal en la interposición de la sociedad intermedia.

Así las cosas, el TEAC fundamenta gran parte de sus conclusiones sobre la ampliación del concepto de abuso establecido en las danesas por la ausencia de cita a casos anteriores, especialmente *Eqiom* o *Deister Holding*, interpretando tal silencio como un cambio en la jurisprudencia⁸⁰⁹. En este sentido, discrepamos del criterio del TEAC, pues ello equivaldría invertir las reglas sobre la carga de la prueba del abuso establecidas en esas mismas sentencias y que, como hemos analizado, obligan a la Administración a probar “que concurren los elementos constitutivos de tal práctica abusiva”, cuando la denegación de la exención se basa en precisamente eso, en la existencia de un abuso.

Sin embargo, el TEAC pone de manifiesto que “cuando la denegación de la exención se fundamente, sin más, en que el beneficiario efectivo tiene la residencia fiscal en un tercer estado, la carga de la prueba de acreditar esta circunstancia recae sobre quien pretende invocar la exención”⁸¹⁰. Por todo ello, se produce una inversión en la carga de la prueba, adoptando las autoridades tributarias una posición esencialmente pasiva, debiendo el contribuyente acreditar que no hay abuso.

En segundo lugar, con lo que respecta a la resolución n.º 185/2017, el TEAC determina la exclusión de la aplicación de la exención tributaria del artículo 14.1.c) LIRNR. En el presente asunto la planificación societaria consistía en una entidad filial española (prestataria) y una entidad holding neerlandesa (prestamista), estando esta última controlada a su vez por una entidad andorrana. La entidad española pagaba los intereses del préstamo a la entidad neerlandesa y, posteriormente, esta última los transfería a la entidad andorrana.

Ante tal operativa, el TEAC concluyó que la entidad neerlandesa actuaba como mero intermediario, sin desarrollar actividad financiera o comercial alguna. Por todo ello, rechazó la aplicación de la exención de la retención de los intereses. Al igual que en la

⁸⁰⁹ Dicha afirmación nos parece del todo criticable y poco fundamentada. El TEAC trata de afianzar su posición argumentando que tras las sentencias danesas se ha ampliado el “concepto de abuso”, sin entrar a definir el mismo ni los elementos constitutivos de este; es más, las sentencias danesas en ningún momento referencian el “concepto de abuso”, sino “principio de prohibición del abuso”. Hubiese sido deseable una mayor concreción de los elementos constitutivos de abuso en relación con los hechos del supuesto en concreto, sin acudir a afirmaciones genéricas sin fundamento para aplicarlas en su propio beneficio.

⁸¹⁰ Resolución del TEAC n.º 2188/2017, F.D. 3º.

anterior resolución, fundamentó gran parte de sus conclusiones apelando a las sentencias danesas. En relación con la carga de la prueba, considera que no corresponde a la autoridad tributaria identificar los beneficiarios efectivos de los referidos intereses, sino simplemente demostrar que el supuesto beneficiario efectivo no es más que una sociedad instrumental a través de la cual se abusa. Los contribuyentes deben acreditar la condición de beneficiario efectivo⁸¹¹. Así las cosas, y tal y como indicamos respecto de la anterior resolución, se produce una clara inversión en la carga de la prueba⁸¹².

1.4.6.5.2. Sentencias de la Audiencia Nacional

Tras referenciar los pronunciamientos del TEAC, deviene necesario hacer mención a la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2021⁸¹³. Los hechos que traen causa a esta sentencia fueron los siguientes: el 12 de marzo de 2013 se comunica a GLOBAL NORAY el inicio de las actuaciones inspectoras en relación con las retenciones a cuenta de enero de 2009 a diciembre de 2010 IRNR. El único activo que tiene esta sociedad es un 5% de la sociedad cotizada CLH. Por tanto, los ingresos de GLOBAL NORAY consisten fundamentalmente en los dividendos que recibe de CLH.

La estructura societaria del grupo era la siguiente: GLOBAL NORAY es propiedad al 100% de PSP Eur SARL, sociedad que a su vez es propiedad de PSP Lux SARL. Esta última es propiedad al 100% de PSP IB, que es una corporación canadiense de Derecho Público que tiene como finalidad la gestión de fondos públicos de pensiones.

Así las cosas, GLOBAL NORAY pagó un dividendo a su matriz de 7.000.000 euros el 11 de febrero de 2010 y no practicó ninguna retención a cuenta IRNR. Para la inspección no resultaba de aplicación la exención del artículo 14.1 h) al carecer dichas

⁸¹¹ Resolución del TEAC n.º 2188/2017, F.D. 8º.

⁸¹² En un sentido idéntico al nuestro se pronuncia MARTÍN JIMÉNEZ al afirmar “si el contribuyente tiene que probar que resulta ser el BE de los dividendos o intereses recibidos, acreditando que no se verifican los indicios identificados por el TJUE, se produciría una inversión de la carga de la prueba que llevaría a que las autoridades tributarias tuvieran una posición esencialmente pasiva, debido el contribuyente acreditar un hecho negativo: que no hay abuso”. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Beneficiario efectivo, cláusulas generales antiabuso, Directivas UE, CDI y «sentencias danesas» del TJUE: cómo integrar las piezas evitando conflictos e inseguridad jurídica (que no elimina el caso Colgate)”, *op. cit.*, pp. 106-107.

⁸¹³ SAN de 21 de mayo de 2021 (rec. n.º 1000/2017), ECLI:ES:AN:2021:2467. Esta sentencia fue analizada en una ponencia en el “Encuentro YIN-AEDF”. Para una comprensión más clarificadora de los hechos, puede consultarse la presentación utilizada. Véase SEVILLA BERNABÉU, B.: “La jurisprudencia en materia de cláusulas antiabuso a nivel transfronterizo”, *Encuentro YIN-AEDF*, octubre 2021.

entidades de una verdadera actividad económica, apostillando que no existen motivos económicos, sino fiscales, en la constitución de las distintas sociedades europeas dependientes de la canadiense. Es más “considera que PSP Eur SARL tiene por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial sin la adecuada organización de medios materiales y personales ni ha probado que se ha constituido por motivos económicos válidos”⁸¹⁴.

A la vista de los hechos referenciados, la AN en la presente sentencia referencia tres sentencias del Tribunal de Justicia para dirimir la controversia, concretamente, el caso *Eqiom*, el caso *Deister Holding* y las sentencias danesas. Sorprendentemente, del análisis realizado deduce que la “existencia de cláusulas anti-abuso no pueden invertir la carga de la prueba de la existencia de dicho abuso, la cual corresponde a la Administración tributaria”⁸¹⁵. Así, la prueba de la existencia de interés económico recogida en el artículo 14.1.h) contiene una inversión en la carga de la prueba semejante a la sentencia del Tribunal de Justicia del caso *Deister Holding*. La Administración tributaria presume que, por estar detrás de todas las sociedades europeas un fondo de pensiones canadiense no existe un motivo económico válido más allá del propio fin fiscal. Por ende, aquí es donde la Administración yerra, al establecer de facto una presunción de finalidad exclusivamente fiscal por el mero hecho de que la matriz sea un fondo de pensiones canadiense, ya que está vulnerando el derecho de la UE⁸¹⁶.

Por todo ello, nos preguntamos si este pronunciamiento supone un cambio radical en la interpretación de la carga de la prueba. Aparentemente la respuesta debe ser afirmativa si tomamos como precedentes los pronunciamientos del TEAC. Además, ese mismo criterio fue seguido en una sentencia posterior, de 10 de junio de 2021, en la que la AN se pronunció sobre un asunto cuyos hechos era muy similares a los enjuiciados en la sentencia anteriormente referenciada. La Sala concluye que las cláusulas antiabuso “no

⁸¹⁴ SAN de 21 de mayo de 2021 (rec. n.º 1000/2017), *cit.*, F.J. 2º.

⁸¹⁵ SAN de 21 de mayo de 2021 (rec. n.º 1000/2017), *cit.*, F.J. 4º. En este sentido, resulta ilustrativo el análisis comparado que realizan RAVELLI y FRANCONI sobre determinadas normas antiabuso del ordenamiento holandés e italiano, en las que establecen presunciones generales y hacen recaer la carga de la prueba en el contribuyente, lo cual es incompatible con la legislación de la UE. Véase, RAVELLI, F.; FRANCONI, F.: “Numerous EU Member States are in Breach of EU Law by Requiring Taxpayers to Demonstrate Absence of Abuse”, *European Taxation*, vol. 61, n.º 10, 2021, pp. 445-448.

⁸¹⁶ SAN de 21 de mayo de 2021 (rec. n.º 1000/2017), *cit.*, F.J. 5º.

pueden invertir la carga de la prueba de la existencia de dicho abuso, la cual corresponde a la Administración tributaria”⁸¹⁷.

No obstante, pocos días después, en una sentencia de 18 de junio de 2021, se pronuncia sobre un asunto similar, se impugna una resolución del TEAC y una liquidación debido a que se pagaron unos dividendos sin practicar retención. Sin embargo, lo destacable de esta sentencia es que referencia expresamente a quién le corresponde la carga de probar que dicha cláusula antiabuso no resulta de aplicación y que, por tanto, las rentas abonadas están exentas. Así pues, de acuerdo con el artículo 105.1 LGT, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos de los mismos⁸¹⁸.

Empero, posteriormente, trayendo a colación la STS de 4 de abril de 2012 (rec. n.º 3312/2008) establece: “la prueba de que concurre la excepción de la excepción corresponde a quien pretende disfrutar del beneficio”⁸¹⁹. La Sala concluye que la prueba aportada por la recurrente no es suficiente para acreditar tal extremo. No obstante, finalmente estima parcialmente el recurso presentado y reconoce el tipo reducido del 5% y no el general del 21% respecto de la retención a aplicar a dichos dividendos, atendiendo al convenio hispano-holandés⁸²⁰.

Por todo ello, nos preguntamos de nuevo si efectivamente podemos hablar de un viraje y una correcta interpretación de la carga de la prueba tras la SAN de 21 de mayo de 2021. Tal y como habíamos expuesto, la respuesta parecía ser afirmativa, no obstante, la SAN de 18 de junio de 2021 retrocede en los avances expuestos y vuelve a manifestar que es el contribuyente quien ha de probarlo.

En consecuencia, debemos abogar por una clarificación a este respecto. A nuestro modo de ver, la Administración tributaria debe probar los indicios de una posible práctica abusiva, sin adoptar una postura pasiva o basada en presunciones automáticas; tras ello, los contribuyentes podrán presentar pruebas que justifiquen los negocios y operaciones

⁸¹⁷ SAN de 10 de junio de 2021 (rec. n.º 1318/2017), ECLI:ES:AN:2021:3390, F.D. 2º. Esta sentencia ha sido recurrida en casación, el Tribunal Supremo ha admitido el recurso mediante Auto el día 15 de junio de 2022 (rec. n.º 6517/2021), estando pendiente de resolución a la fecha de depósito de esta tesis doctoral (enero de 2023).

⁸¹⁸ SAN de 18 de junio de 2021 (rec. n.º 733/2018), ECLI:ES:AN:2021:2804, F.J. 4º.

⁸¹⁹ *Ibidem*, F.J. 6º.

⁸²⁰ *Ibidem*, F.J. 7º.

llevados a cabo. Por ende, deben eliminarse todas aquellas normas que conlleven una inversión en la carga de la prueba.

1.4.6.6. *Beneficiario efectivo*

En las sentencias danesas se da entrada en el ámbito de la exención de la Directiva matriz-filial a una noción hasta la fecha extraña a la misma, como es el beneficio efectivo⁸²¹, el cual ha sido objeto de un amplio debate en la literatura académica⁸²². A diferencia de la regulación establecida en la Directiva de intereses y cánones entre empresas asociadas, esa noción no aparece en la Directiva matriz-filial⁸²³.

No hay ninguna duda de que la Directiva intereses y cánones el beneficiario efectivo es un requisito de aplicación de la exención. El artículo 1 apartado 4 de dicha Directiva establece que “una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario”. Lo controvertido es si la Directiva matriz-filial incluye también el requisito de beneficiario efectivo. El artículo 5 de la mencionada Directiva se limita a establecer que “los

⁸²¹ El término beneficiario efectivo se compone de una condición positiva, es decir, recibir el pago en beneficio propio; y una condición negativa, esto es, actúa como intermediario, agente, fiduciario o firmante autorizado, para alguna otra persona. La condición negativa está clara, por lo que lo relevante radica en qué se debe entender por “beneficio propio”, tema que ha sido objeto de debate durante mucho tiempo. Véase, BAERENTZEN, S.: “Danish cases on the use of holding companies for cross-border dividends and interest - a new test to disentangle abuse from real economic activity?”, *op. cit.*, p. 15.

⁸²² Para un análisis detallado sobre la evolución del concepto de beneficiario efectivo, véase, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Beneficiario efectivo, cláusulas generales antiabuso, Directivas UE, CDI y «sentencias danesas» del TJUE: cómo integrar las piezas evitando conflictos e inseguridad jurídica (que no elimina el caso Colgate)”, *op. cit.*, pp. 81-92; DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 1”, *Canadian Tax Journal*, vol. 66, n.º 3, 2018, pp. 643-644; KUŹNIACKI, B.: *Beneficial ownership in international taxation*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2022; MARTIN, P.: “The notion of beneficial ownership in EU and french case law”, en PASCUALE, P. (ed.) *Building Global International Tax Law. Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam, IBFD, 2022, online source, chapter 19; PISTONE, P.: “The use of GAAR for the application of the beneficial ownership test in tax treaties”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 728-747; NAVARRO IBARROLA, A.: “El concepto de beneficiario efectivo en España tras los casos daneses”, en MERINO JARA, I. (dir.) *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Madrid, CISS, 2022, pp. 163-206.

⁸²³ CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “Doctrina sobre el abuso de derecho en materia de dividendos para sociedades matrices en la Unión Europea: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019, asunto C-116/16 y C-117-16”, *op. cit.* Asimismo, tampoco se recoge este requisito en el artículo 14.1.h) LIRNR cuando regula la cláusula antiabuso en la exención de los dividendos satisfechos a matrices comunitarias.

beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen”.

En ese orden de cosas, en las sentencias danesas el Tribunal de Justicia ha exacerbado esta controversia⁸²⁴. En este sentido, en la sentencia sobre dividendos, el Tribunal de Justicia establece que “si el beneficiario efectivo de un pago de dividendos tiene su residencia fiscal en un Estado tercero, la denegación de la exención contemplada en el artículo 5 de la Directiva 90/435 no precisa en absoluto que se constate un fraude o un abuso de Derecho”⁸²⁵. Además de ello, señala que el art. 5 de la Directiva matriz-filial no fue concebido “para ser aplicado cuando el beneficiario efectivo de los dividendos es una sociedad que tiene su residencia fiscal fuera de la Unión, ya que, en tal caso, la exención de la retención en la fuente de dichos dividendos en el Estado miembro del que proceden podría dar lugar a que esos dividendos escapen a toda tributación efectiva en la Unión”⁸²⁶.

Por todo ello, son varias las cuestiones que debemos preguntarnos tras las sentencias danesas⁸²⁷. La primera de ellas sería: ¿el beneficiario efectivo es un requisito de aplicación de la exención o es un indicio que valorar, entre otros, para resolver si ha existido una práctica abusiva?

A la vista del análisis de ambas sentencias, parece que pueden ser ambas⁸²⁸. En el marco de si existe o no una práctica abusiva, entra como indicio de abuso el análisis del beneficiario efectivo⁸²⁹. Por tanto, cuando se trata de constatar una práctica abusiva, el

⁸²⁴ DANON, R.; GUTMANN, D.; LUKKIEN, M.; MAISTO, G.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; MALEK, B.: “The prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases”, *op. cit.*, p. 507; MARTIN, P.: “The notion of beneficial ownership in EU and French case law”, *op. cit.*, section 19.2.2.2.

⁸²⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 111.

⁸²⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 113.

⁸²⁷ En este sentido, seguimos el planteamiento expuesto por MARÍN BENÍTEZ. Véase, MARÍN BENÍTEZ, G.: “Juguemos al B.O., B.O.”, *FiscalBlog*, mayo 2021.

⁸²⁸ Llegan a la misma conclusión VIANA BARRAL, MOLINA SÁNCHEZ y ECHAVE-SUSTAETA OSUNA, al afirmar que “el TJUE dice que el concepto de beneficiario efectivo es a veces requisito de acceso a la exención y otras veces -no dice cuáles- simplemente un indicio adicional que debe enmarcarse en si existe o no abuso”. Véase, VIANA BARRAL, V.; MOLINA SÁNCHEZ, L.; ECHAVE-SUSTAETA OSUNA, J.M.: “La recepción de la jurisprudencia del TJUE en relación con el principio europeo antiabuso: aspectos prácticos de las sentencias danesas y del concepto de “beneficiario efectivo””, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, p. 424.

⁸²⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 128-130 y 132; sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 101-103 y 105.

criterio del beneficio principal constituye un indicio de un potencial abuso, aunque no es determinante por sí mismo, pues también es relevante la actividad y los recursos económicos que ostenta la sociedad perceptora de las rentas⁸³⁰.

Asimismo, el Tribunal de Justicia también afirma que el beneficiario efectivo puede ser requisito de aplicación de exención. En este sentido, en la sentencia del caso *N Luxembourg 1 and Others* afirma que “si el beneficiario efectivo de un pago de intereses tiene su residencia fiscal en un Estado tercero, la denegación de la exención contemplada en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 no precisa en absoluto que se constate un fraude o un abuso de Derecho”⁸³¹; e idéntica interpretación manifiesta el Tribunal en la sentencia del caso *T Danmark and Y Danmark*, “si el beneficiario efectivo de un pago de dividendos tiene su residencia fiscal en un Estado tercero, la denegación de la exención contemplada en el artículo 5 de la Directiva 90/435 no precisa en absoluto que se constate un fraude o un abuso de Derecho”⁸³².

Ahora bien, mientras que la sentencia sobre intereses lleva esta conclusión a su parte dispositiva, no lo hace así la sentencia sobre dividendos⁸³³. En este sentido, entendemos que el silencio es elocuente, porque cuando en unas determinadas normas se establece una cosa y en otras no, la seguridad jurídica y la interpretación pueden entender que si se ha establecido en una y no en otra es porque en la otra no se quiere aplicar. Por tanto, debemos concluir que el beneficiario efectivo puede ser un indicio en ambas y solamente un requisito en la Directiva intereses y cánones.

⁸³⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 131; sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 104. Asimismo, véase MARÍN BENÍTEZ, G.: “Juguemos al B.O., B.O.”, *FiscalBlog*, mayo 2021.

⁸³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 138.

⁸³² Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 111.

⁸³³ El Tribunal de Justicia presupone que el beneficiario efectivo es un requisito implícito en la Directiva matriz-filial, a pesar de que el tenor literal de dicha Directiva no hace ninguna referencia al concepto beneficiario efectivo. Por todo ello, es cuestionable que el Tribunal de Justicia se aparte de la literalidad de la Directiva matriz-filial. Véase, VIANA BARRAL, V.; MOLINA SÁNCHEZ, L.; ECHAVE-SUSTAETA OSUNA, J.M.: “La recepción de la jurisprudencia del TJUE en relación con el principio europeo antiabuso: aspectos prácticos de las sentencias danesas y del concepto de “beneficiario efectivo””, *op. cit.*, p. 426.

La segunda cuestión que debemos plantearnos a los efectos de denegar la exención sobre la fuente sería: ¿es indiferente que el beneficiario efectivo sea requisito de aplicación o indicio de abuso?

La respuesta a tal cuestión es que para nada es indiferente. La principal diferencia entre ser requisito o ser indicio de abuso reside en la carga de la prueba para denegar la exención. En este sentido, recae en el obligado tributario cuando es condición de acceso a la exención y en la Administración tributaria cuando es indicio de abuso⁸³⁴. Asimismo, otra diferencia reside en la necesidad de acudir, en su caso, a la norma y procedimientos antiabuso previstos en el ordenamiento interno para denegar la exención⁸³⁵.

En última instancia, deviene necesario manifestar que los conceptos de beneficiario efectivo y abuso de derecho se entremezclan en el análisis del tribunal. A este respecto, señala el CFE TASK FORCE que ello puede no parecer sorprendente en un primer momento, teniendo en cuenta la indudable finalidad del concepto de beneficiario efectivo en los CDI para contrarrestar algunas formas específicas de elusión fiscal, esto es, aquellas que “implican la interposición de un destinatario que se ve obligado a transmitir el interés a otra persona”⁸³⁶. No obstante lo anterior, al igual que el MC OCDE, el concepto de “beneficiario efectivo” solo pretende evitar determinados tipos de abusos, pero no todas las estructuras de elusión. Por todo ello, tal y como señaló la AG KOKOTT, los problemas que abordan el concepto de abuso y el de beneficiario efectivo son fundamentalmente diferentes⁸³⁷.

⁸³⁴ Esa distinción la apreciamos con claridad en la sentencia del caso *N Luxembourg 1 and Others*, pues cuando el beneficiario efectivo es un requisito de acceso a la exención, la sentencia pone de manifiesto que “el Estado miembro de la fuente puede exigir a la sociedad perceptora de los intereses que demuestre ser el beneficiario efectivo de estos”, y en el caso de que la sociedad no aporte las pruebas señaladas, se podrá denegar la exención. “En cambio, en caso de que una autoridad fiscal del Estado miembro de la fuente pretenda denegar a una sociedad que ha satisfecho intereses a una sociedad residente en un Estado miembro la exención establecida en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 basándose en la existencia de una práctica abusiva, corresponde a dicho Estado miembro probar que concurren los elementos constitutivos de tal práctica abusiva, teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes, en particular el hecho de que la sociedad a la que se pagaron los intereses no es el beneficiario efectivo de estos”. Véase, la sentencia del Tribunal de Justicia, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 140-142.

⁸³⁵ MARÍN BENÍTEZ, G.: “Juguemos al B.O., B.O.”, *FiscalBlog*, mayo 2021.

⁸³⁶ CFE TAX ADVISERS EUROPE: “Opinion Statement ECJ-TF 2/2019 on the CJEU decisions of 26 February 2019 in Cases C-115/16, C-118/16, C-119/16 and C-299/16, *N Luxembourg I et al*, and Cases C-116/16 and C-117/17, *T Danmark et al*, concerning the “beneficial ownership” requirement and the anti-abuse principle in the company tax directives”, June 2019, p. 18, párr. 25, trayendo a colación el artículo 11 n.º 10.3 del MC OCDE de 2017.

⁸³⁷ Conclusiones AG KOKOTT al asunto C-115/16, *cit.*, párr. 60. Por su parte, DANON considera que el concepto de beneficiario efectivo “debe interpretarse de forma restrictiva”. Véase, DANON, R.: “Treaty

La Directiva intereses y cánones contiene explícitamente el requisito del beneficiario efectivo, no obstante, la Directiva matriz-filial necesita una interpretación intencionada para llegar a esa conclusión, pues no contiene explícitamente este requisito⁸³⁸.

En ese orden de cosas, las sentencias danesas suponen un giro interpretativo en una materia tan delicada como la relativa a los principios del abuso del derecho y a la delimitación de conductas que se consideren abusivas desde una perspectiva comunitaria⁸³⁹. Lo más relevante y novedoso es que el Tribunal de Justicia reconoce que existe un principio general del derecho UE que obliga a las Administraciones tributarias a reaccionar contra las prácticas abusivas de los contribuyentes, sin que sea necesaria la existencia de una norma interna que permita reaccionar contra dichas prácticas abusivas. En esto es claramente contrario con la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia, puesto que hasta entonces se reconocía la necesidad de articular una base positiva para reaccionar contra los supuestos de abuso, de tal forma que el Tribunal de Justicia reconoce ahora un “efecto directo” del principio de la prohibición del abuso del derecho que habilita a las autoridades tributarias de los Estados miembros a reaccionar contra dichas prácticas abusivas.

Ahora bien, a pesar de que el Tribunal de Justicia en las sentencias danesas reconozca un “efecto directo” del principio de prohibición de abuso para solventar la ausencia de transposición de normas antiabuso por parte del ordenamiento danés, hemos de poner de manifiesto que la doctrina del efecto directo tiene una serie de requisitos en su formulación, y no se pueden entender cumplidos con la simple formulación de la prohibición de abuso como principio general de la Unión Europea. Por todo ello, parece que más que un efecto directo, lo que reconoce es una eficacia suprallegal a la potestad de la Administración para hacer frente a las situaciones abusivas.

abuse in the post-BEPS world: analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE groups”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, n.º 1, p. 36.

⁸³⁸ CFE TAX ADVISERS EUROPE: “Opinion Statement ECJ-TF 2/2019 on the CJEU decisions...”, *op. cit.*, p. 18, párr. 25. En igual sentido, CÁMARA BARROSO, M.C.: “La Audiencia Nacional arroja luz a la polémica generada por los “asuntos daneses” sobre el concepto de “beneficiario efectivo”. Análisis de la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2021, rec. n.º 1000/2017”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, 2021, p. 283.

⁸³⁹ CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “Doctrina sobre el abuso de derecho en materia de dividendos para sociedades matrices en la Unión Europea: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019, asunto C-116/16 y C-117-16”, *op. cit.*

1.5. Consideraciones finales sobre el análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia

Tras el análisis realizado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se desprende que el tribunal impone límites a la legislación nacional en materia de abuso: i) no puede considerarse abusivo un comportamiento por el mero hecho de que los contribuyentes nacionales operen con sociedades residentes en otros Estados con una fiscalidad más ventajosa; ii) las cláusulas antiabuso no pueden aplicarse con carácter general, de tal forma que creen restricciones para operaciones en las que no existe abuso; iii) las cláusulas antiabuso pueden atacar los comportamientos artificiales cuya finalidad sea eludir las obligaciones tributarias nacionales; iv) están sometidas al principio de proporcionalidad⁸⁴⁰.

A partir de esta jurisprudencia, se deriva un concepto de abuso de derecho de carácter comunitario, creado a partir de dos elementos: uno objetivo y otro subjetivo. Esta configuración de abuso es aplicable a las prácticas artificiosas que tienen como objetivo lograr una ventaja fiscal impropia, y legitiman a los Estados a prever medidas antiabuso.

En la sentencia del caso *Cadbury Schweppes* se planteó la cuestión de si la intención del contribuyente (elemento subjetivo) era realmente relevante en este ámbito. Ahora, con las sentencias danesas se ha suscitado la pregunta contraria: ¿sigue siendo relevante la finalidad de la norma aplicable, o el debate se ha trasladado por completo a los motivos del contribuyente? Por suerte, incluso después de las sentencias danesas, la existencia de una práctica abusiva requiere no solo el elemento subjetivo (motivo) sino también el elemento objetivo (que se desvirtúe la finalidad de la norma aplicable)⁸⁴¹.

No obstante, compartimos el corolario de MARÍN BENÍTEZ cuando afirma que, con carácter general, en la delimitación entre el uso y el abuso por razones fiscales de los derechos concedidos por el derecho de la UE, la existencia de motivos económicos no fiscales permite enervar la conclusión de ilicitud de una determinada planificación que

⁸⁴⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Globalización y derecho tributario: el impacto del derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del derecho interno”, *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. n.º 7, 2007, p. 10.

⁸⁴¹ DANON, R.; GUTMANN, D.; LUKKIEN, M.; MAISTO, G.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; MALEK, B.: “The prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases”, *op. cit.*, p. 491.

busca una ventaja fiscal, pues, la motivación fiscal del contribuyente es condición necesaria pero no suficiente para concluir en la ilicitud de la planificación fiscal⁸⁴².

Así las cosas, del estudio realizado, debemos concluir que la planificación fiscal no puede tildarse de abusiva en sí misma, merece la protección del derecho comunitario si se lleva a cabo mediante un establecimiento real e implica el ejercicio de actividades económicas genuinas/auténticas en ese país. Dicho en otras palabras, los mecanismos generales y automáticos contra la elusión fiscal no pueden superar la primacía del derecho comunitario⁸⁴³.

En ese orden de cosas, si el ejercicio de estas libertades no es totalmente artificial sino genuino y refleja la realidad económica, la respuesta debe ser clara: no hay abuso del derecho de la UE, y por tanto el ejercicio de las libertades no puede restringirse.

Por su parte, GARCÍA PRATS afirma que “la elaboración jurisprudencial de la doctrina anti-abuso del Derecho comunitario corre paralela a la generación de derechos a favor de los particulares alegables a partir del efecto directo de las disposiciones del Derecho Comunitario y a la materialización de las disposiciones relativas a las libertades fundamentales”⁸⁴⁴.

Otro aspecto que destacar del análisis realizado es la carga de la prueba del abuso de derecho. Esta debe recaer en la Administración tributaria, la cual debe probar que

⁸⁴² MARÍN BENÍTEZ, G.: “La Unión Europea, las competencias en materia de fiscalidad y el abuso de las libertades comunitarias”, *op. cit.*, p. 57, así como también en las pp. 60-61. En otros trabajos lo ha denominado función exoneratoria. Véase, MARÍN BENÍTEZ, G.: *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Valladolid, Lex Nova-Thomson Reuters, 2013, pp. 318-328.

⁸⁴³ GARCÍA PRATS, F.A.: “Is it possible to set a coherent system of rules on direct taxation under EC Law requirements?”, *op. cit.*, p. 441. En un sentido similar se pronuncia MARTÍN JIMÉNEZ al afirmar que “la mera constitución de una sociedad en otro Estado miembro no es, por sí misma, constitutiva de abuso del Derecho Comunitario, sino ejercicio de las libertades”, y, seguidamente, señala que el hecho de que “la sociedad constituida en otro Estado miembro se encuentre sometida a una fiscalidad privilegiada resulta irrelevante: los contribuyentes, según la jurisprudencia del TJCE, pueden aprovechar las oportunidades que el Derecho Comunitario les ofrece para planificar sus actividades, también de naturaleza tributaria”. Véase, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Globalización y derecho tributario: el impacto del derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del derecho interno”, *op. cit.*, p. 15. Asimismo, véase LENAERTS, K.: “Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”, *op. cit.*, p. 448; DE BROE, L.; BECKERS, D.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive: an analysis against the wider perspective of the European court of justice’s case law on abuse of EU law”, *op. cit.*, p. 135.

⁸⁴⁴ GARCÍA PRATS, F.A.: “Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, en SOLER ROCH, M. T.; SERRANO ANTÓN, F. (dirs.) *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 168.

concurrir indicios (tanto objetivos como subjetivos) de que la práctica u operativa realizada pueda ser considerada como abusiva, y el contribuyente tiene el derecho de contrarrestarlo aportando (sin excesivas trabas administrativas) aquellas pruebas o alegaciones que estime oportunas. Pero no resulta admisible, bajo ningún concepto, que la Administración se ampare en indicios genéricos para calificar como abusiva una operación e invertir la carga de probar que no es abusiva en el contribuyente.

Por otro lado, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no parece proclive a la admisión de la punibilidad *per se* del abuso⁸⁴⁵. No obstante, sí que admite la posibilidad de sancionar las conductas constitutivas de abuso o elusión fiscal siempre y cuando sea haga a través de normas claras y previsibles, que respeten el principio de seguridad jurídica.

A modo de conclusión, una norma antiabuso no va más allá de lo necesario en su propósito antielusión cuando, además de dirigirse exclusivamente a atajar un montaje puramente artificial resulta proporcionada en sus efectos y aplicación. Para ello es necesario que: i) el obligado tributario pueda aportar (sin excesivas trabas) pruebas que justifiquen motivos económicos; ii) la definición del presupuesto de la norma y de sus consecuencias ha de ser clara, precisa y su aplicación previsible; iii) en la delimitación de las consecuencias jurídicas, se ha de corregir la operación solo en lo que resulta abusivo⁸⁴⁶.

2. Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad apareció inicialmente en el ordenamiento tributario como un principio general del derecho⁸⁴⁷. Este principio desempeña un papel

⁸⁴⁵ BAYONA GIMÉNEZ, J.J.; SOLER ROCH, M.T.: “À propos de la recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive”, *Revue de Droit Fiscal*, n.º 24, 2013, p. 19.

⁸⁴⁶ MARÍN BENÍTEZ, G.: “La Unión Europea, las competencias en materia de fiscalidad y el abuso de las libertades comunitarias”, *op. cit.*, p. 61. En relación con las consecuencias de la aplicación de las normas antiabuso, el Tribunal de Justicia ha puesto de manifiesto que estas también tienen que estar sometidas a un test de proporcionalidad. Véase, sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de octubre de 2022, caso *Humda y Nemzeti* (C-397/21), ECLI:EU:C:2022:790, párr. 27-29.

⁸⁴⁷ Como principio general del derecho de la UE, puede aplicarse como norma de revisión tanto en relación con las medidas de la UE como con las de los Estados miembros. SZUDOCZKY, R.: *The sources of EU law and their relationships: lessons for the field of taxation*, Amsterdam, IBFD doctoral series, 2014, p. 117. Además, la CFE TAX ADVISERS EUROPE señala que, la proporcionalidad como principio general del derecho de la UE tiene prioridad sobre el derecho derivado de la UE, por tanto, las directivas tienen que ser

fundamental en el equilibrio de los intereses de los sectores públicos y privados en el marco de aplicación del derecho comunitario⁸⁴⁸. En este sentido, en su función de derecho público, el principio de proporcionalidad protege al individuo de las intervenciones injustificadas de las autoridades de sus propios Estados -si bien esta función está bastante limitada, se aplica cuando la medida entra en el ámbito de aplicación del derecho de la UE-; por otro lado, en su función de integración del mercado interior⁸⁴⁹, el principio de proporcionalidad se aplica cuando las medidas nacionales que obstaculizan la libre circulación contrastan con las disposiciones de libre circulación del tratado⁸⁵⁰.

En última instancia, la proporcionalidad ha sido la piedra angular de la admisibilidad por la jurisprudencia de las medidas internas para hacer frente a la elusión fiscal⁸⁵¹. Se dice que el principio de proporcionalidad contiene a su vez tres principios: adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto⁸⁵².

Como afirma ZIMMER, pocas cuestiones de derecho fiscal son más importantes que el equilibrio entre las reacciones eficaces a la elusión fiscal, por un lado, y el Estado de derecho y la protección de los derechos de los contribuyentes por otro⁸⁵³. En ese orden de

compatibles con él. Véase, CFE TAX ADVISERS EUROPE: “Opinion Statement FC 2/2022 on the EU Commission Proposal for a Directive on the Use of Shell Entities in the EU (“Unshell or ATAD3”)", April 2022, p. 4.

⁸⁴⁸ ZALASINSKI, A.: “Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ’s Direct Tax Case Law”, *Intertax*, vol. 35, issue 5, 2007, p. 311. En igual sentido, MONDINI, A.: “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿de parámetros de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?”, en FERNÁNDEZ MARÍN, F.; FORNIELES GIL, A. (coords.) *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Barcelona, Atelier, 2010, pp. 126-127.

⁸⁴⁹ La consecución del mercado interior es el objetivo primigenio de las libertades comunitarias. Véase, RUIZ ALMENDRAL, V.: “Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario”, *op. cit.*, p. 7; GARCÍA PRATS, F.A.: “Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 51, n.º 260, 2001, pp. 533-539.

⁸⁵⁰ SZUDOCZKY, R.: *The sources of EU law and their relationships: lessons for the field of taxation*, *op. cit.*, p. 119.

⁸⁵¹ GARCÍA NOVOA, C.: “Armonización y lucha contra la elusión tributaria en la Unión Europea”, *Administración & ciudadanía: revista da Escola Galega de Administración Pública*, vol. 10, n.º 1, 2015, p. 43; TRAVERSA, E.: “The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting?”, *op. cit.*, p. 4. Además, PETELVA señala que la proporcionalidad es un principio de gran importancia, pues el esfuerzo público para evitar los abusos debe sopesarse con otros objetivos legítimos. PETEVA, J.: “Abuse under EC Tax Law and the Standard of Review of the European Court of Justice”, en LANG, M.; MELZ, P.; KRISTOFFERSSON, E. (eds.) *Value Added Tax and Direct Taxation: similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, p. 498.

⁸⁵² ALEXY, R.: “On the Structure of Legal Principles”, *Ratio Juris*, vol. 13, issue 3, 2000, p. 297; SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “La teoría sobre la prohibición del abuso del derecho europeo como base de las cláusulas anti-elusivas generales nacionales”, *op. cit.*, p. 226.

⁸⁵³ ZIMMER, F.: “In defence of general anti-avoidance rules”, *op. cit.*, p. 218.

cosas, la aplicación de la prueba de la proporcionalidad implica la ponderación de dos intereses opuestos: por un lado, el interés del sector privado y, por otro, el del sector público.

Los contribuyentes gozan de un derecho a la libertad de circulación, el cual tiene un impacto directo en el derecho fiscal nacional e internacional. Estos contribuyentes pueden ejercer este derecho para buscar la forma fiscal más ventajosa, lo que desde el punto de vista del sector público supone una disminución de ingresos. Señala ZALASINSKI que esta situación vista desde la perspectiva de los Estados miembros constituye un abuso fiscal; mientras que, vista desde la perspectiva del mercado interior, que es la perspectiva del Tribunal de Justicia, podría constituir un abuso de los derechos de libre circulación⁸⁵⁴.

En relación con la legitimidad de las medidas contra la elusión fiscal en lo que respecta al derecho a la libre circulación resulta necesario traer a colación la sentencia del Tribunal de Justicia del caso *ICI*⁸⁵⁵. En este asunto el Gobierno del Reino Unido sostuvo que la normativa controvertida tenía por objeto reducir el riesgo de “evasión fiscal” derivado de la posibilidad de que los miembros de un consorcio transfiriesen cargas de las filiales no domiciliadas en el Reino Unido a una filial domiciliada en él y, al mismo tiempo, hiciesen que los beneficios se registrasen en las filiales no domiciliadas. Dicho en otras palabras, la finalidad de la norma controvertida era evitar la creación de filiales en el extranjero para sustraer recursos imponibles a la hacienda del Reino Unido⁸⁵⁶. No obstante, el Tribunal de Justicia rechazó la justificación que sostenía el Reino Unido, poniendo de manifiesto que:

“En lo que se refiere a la justificación basada en el riesgo de evasión fiscal, basta con señalar que la normativa de que se trata no tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes artificiosos cuyo objetivo sea eludir la ley fiscal del Reino Unido, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que la mayoría de las sociedades filiales de un grupo se hallen establecidas fuera del Reino Unido por la razón que sea. Pues bien, el establecimiento de una sociedad fuera del Reino Unido

⁸⁵⁴ ZALASINSKI, A.: “Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ’s Direct Tax Case Law”, *op. cit.*, p. 314.

⁸⁵⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Imperial Chemical Industries ICI*, *cit.*

⁸⁵⁶ *Ibidem*, párr. 25. Es necesario resaltar, de nuevo, la deficiente traducción de categorías tributarias, pues en la versión en lengua inglesa la sentencia hace mención a “to reduce the risk of tax avoidance”, mientras que la versión en español lo traduce como “reducir el riesgo de evasión fiscal”.

no implica, en sí, la evasión fiscal, ya que la sociedad en cuestión estará sujeta, de todos modos, a la legislación fiscal del Estado de establecimiento.

Además, en el presente asunto, el riesgo de transferencia de cargas que pretende evitar la normativa controvertida no depende en absoluto de que haya o no una mayoría de filiales domiciliadas en el Reino Unido. En efecto, basta con que haya una sola filial no domiciliada para que el riesgo mencionado por el Gobierno del Reino Unido pueda materializarse⁸⁵⁷.

Así las cosas, el Tribunal de Justicia rechazó la justificación que sustentaba el Reino Unido por ser demasiado amplia. Algunos autores consideran que la sentencia del caso *ICI* marcó el punto en el que el Tribunal de Justicia confirmó implícitamente que la prevención de la elusión fiscal podría ser un requisito obligatorio legítimo de interés público capaz de justificar la restricción a la libre circulación en el ámbito de la fiscalidad directa⁸⁵⁸.

Por lo que respecta a la proporcionalidad de las medidas contra la elusión en aplicación del derecho derivado comunitario, resulta necesario referenciar el asunto *Leur-Bloem*⁸⁵⁹. En este asunto el Tribunal de Justicia interpreta el artículo 11 de la Directiva sobre fusiones (Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990). A este respecto, dentro de la resolución de la segunda cuestión planteada, el Tribunal de Justicia afirmó que:

“El artículo 11 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a un examen global de dicha operación. Tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional. Conforme a la letra a) del

⁸⁵⁷ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Imperial Chemical Industries ICI*, *cit.*, párr. 26 y 27.

⁸⁵⁸ ZALASINSKI, A.: “Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ’s Direct Tax Case Law”, *op. cit.*, p. 316.

⁸⁵⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Leur Bloem*, *cit.* Los hechos que originan la cuestión prejudicial fueron que la señora Leur-Bloem, única socia y directora de dos sociedades neerlandesas, tenía intención de adquirir la totalidad del capital de una tercera sociedad mediante canje de acciones, creándose una estructura societaria que permitía la compensación de pérdidas, al convertirse la demandante en accionista única de la *holding* y esta, a su vez, en accionista única de las dos sociedades. Sin embargo, fue denegada por la Administración tributaria la calificación de la operación como “fusión por canje de participaciones”, por lo que la demandante recurre ante los tribunales nacionales que, a su vez, preguntan al Tribunal de Justicia sobre la interpretación de los artículos 2.d) y 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE. Véase, RIBES RIBES, A.: “Las medidas tributarias antiabuso en la jurisprudencia comunitaria”, *op. cit.*, pp. 60-61.

apartado 1 del artículo 11 de la Directiva, los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal. A ellos les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el principio de proporcionalidad. No obstante, 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 la respuesta a la letra a) de la segunda cuestión, tanto si se ha producido efectivamente una evasión o un 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”⁸⁶⁰.

Del pronunciamiento del Tribunal de Justicia en el caso *Leur Bloem* podemos extraer que las características de una medida antielusión proporcionada son: i) carácter general; ii) idoneidad para el análisis de cada caso concreto; iii) dirigida a operaciones que no se hayan efectuado por motivos válidos; y iv) control judicial⁸⁶¹.

Por todo ello, las medidas antielusión serán aceptables cuando no se basan en presunciones *iure et de iure*, sino que su regulación debe poder permitir el análisis de cada situación en concreto⁸⁶². Es necesario respetar el principio de proporcionalidad, esto implica que las justificaciones a las limitaciones al ejercicio de las libertades fundamentales presuponen la confirmación de una práctica abusiva y una reacción frente a esta por parte del Estado que no exceda de los límites estrictamente necesarios para revertir los efectos de dicha práctica⁸⁶³.

En última instancia, una medida nacional que restrinja una libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico atajar los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación

⁸⁶⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Leur Bloem*, *cit.*, párr. 48 b).

⁸⁶¹ ZALASINSKI, A.: “Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ’s Direct Tax Case Law”, *op. cit.*, p. 316.

⁸⁶² El Tribunal de Justicia únicamente permite que las medidas antielusión se basen en presunciones relativas, permitiendo al contribuyente refutar tal presunción empleada por la Administración tributaria. Véase, SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “La teoría sobre la prohibición del abuso del derecho europeo como base de las cláusulas anti-elusivas generales nacionales”, *op. cit.*, p. 228.

⁸⁶³ PISTONE, P.: “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global”, *op. cit.*, p. 132.

interna del Estado miembro en cuestión⁸⁶⁴. Esta medida restrictiva ha de ser idónea o adecuada para alcanzar el objetivo perseguido, sin ir más allá de lo necesario para conseguirlo⁸⁶⁵. Por tanto, en el supuesto de que la legislación nacional no supere el test de proporcionalidad, sigue siendo irrelevante que la disposición de hecho que dio lugar a la remisión prejudicial fuera totalmente artificial o no. No se puede invocar una legislación interna que no esté configurada para abarcar únicamente los acuerdos totalmente artificiales⁸⁶⁶.

Asimismo, resulta imperativo que, en aquellos casos en los que se presume la existencia de un montaje puramente artificial, se conceda al contribuyente la posibilidad -sin tener que soportar trabas administrativas indebidas- de demostrar que sus operaciones se han realizado de buena fe, evitando con ello que operaciones y negocios auténticos puedan ser objeto de sanciones injustas⁸⁶⁷.

A tal efecto, como apunta GARCÍA PRATS, la determinación de la prueba resulta esencial en la superación del test de proporcionalidad. Siempre y cuando el contribuyente pueda presentar, sin restricciones administrativas excesivas, elementos que acrediten motivos comerciales por los que se celebra una determinada operación, la norma tributaria antiabuso superará las exigencias de proporcionalidad. Sin embargo, si no se contempla o no se acepta la posibilidad de que el contribuyente pueda presentar dichas pruebas, la medida será desproporcionada⁸⁶⁸.

⁸⁶⁴ GARCÍA NOVOA, C.: “Armonización y lucha contra la elusión tributaria en la Unión Europea”, *op. cit.*, pp. 43-44. Asimismo, RUST, expone que las medidas nacionales antielusión que se apliquen a las inversiones transfronterizas solo están justificadas si se dirigen a atajar montajes totalmente artificiales. Véase, RUST, A.: “Fight for More Tax Equity”, en KOFLER, G.; MASON, R.; VAN THIEL, S. (eds.) *Tax Evasion and Tax Avoidance: Symposium on EU Tax Policy*, Vienna, LexisNexis, 2011, p. 70.

⁸⁶⁵ RAMOS MUÑOZ, D.: “Abuso del Derecho, transacciones transfronterizas y la construcción del mercado interior y de la UE. ¿Un equilibrio imposible?”, *op. cit.*, p. 77.

⁸⁶⁶ LAZAROV, I.: *Anti-Tax Avoidance in Corporate Taxation under EU Law: The Internal Market Narrative*, Amsterdam, IBFD Doctoral Series, vol. 62, 2022, p. 94. No obstante, esto cambió drásticamente con las sentencias danesas, ya que Dinamarca no contaba con ninguna legislación interna destinada a combatir las prácticas abusivas, por tanto, el test de proporcionalidad no se podía aplicar. De ahí derivan al menos dos consideraciones importantes. En primer lugar, que la lucha contra el abuso se ha elevado de una mera justificación -objetivo que persiguen los Estados miembros y que puede restringir las libertades económicas- a un principio del derecho de la UE. En segundo lugar, solo debe invocarse el principio antiabuso cuando se ha obtenido de forma abusiva una ventaja proporcionada por el derecho de la UE. Véase, LAZAROV, I.: *Anti-Tax Avoidance in Corporate Taxation under EU Law: The Internal Market Narrative*, *op. cit.*, pp. 94-95.

⁸⁶⁷ RIBES RIBES, A.: “Las medidas tributarias antiabuso en la jurisprudencia comunitaria”, *op. cit.*, pp. 70-71.

⁸⁶⁸ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *op. cit.* p. 138.

3. De una intrincada confusión terminológica hacia una correcta categorización de los conceptos

El punto de partida para trazar una correcta categorización de los conceptos es identificar cuáles son los elementos o factores que permiten diferenciar el uso aceptable o inaceptable, legítimo o ilegítimo, lícito o ilícito, de las posibilidades de planificación fiscal que existen en el ordenamiento tributario⁸⁶⁹.

Los criterios que determinan la existencia de abuso objetivo coinciden en muchas ocasiones con los criterios establecidos en las legislaciones y doctrinas nacionales para definir la elusión fiscal o *tax avoidance*. Ahora bien, el Tribunal de Justicia utiliza con frecuencia conjunta e indistintamente los términos elusión fiscal, evasión fiscal, fraude fiscal, prácticas abusivas y montajes puramente artificiales⁸⁷⁰. En este sentido, puede traerse a colación la sentencia del caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* en donde se aprecia como el Tribunal de Justicia hace referencia a varios conceptos de forma indistinta:

“(…) consideraciones relacionadas con la lucha contra la **evasión fiscal**, el Gobierno del Reino Unido señala que, contrariamente a la legislación alemana controvertida en el asunto que dio lugar a la sentencia Lankhorst-Hohorst, antes citada, las disposiciones nacionales relativas a la subcapitalización contemplan una forma particular de evasión fiscal consistente en la aplicación de dispositivos artificiales destinados a **eludir** la legislación tributaria en el Estado de residencia de la sociedad prestataria”⁸⁷¹. (Énfasis añadido).

“La mera circunstancia de que una sociedad residente obtenga un préstamo de una sociedad vinculada establecida en otro Estado miembro no puede invocarse para

⁸⁶⁹ MARÍN BENÍTEZ, G.: “El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P. (dirs.) *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2017, p. 87.

⁸⁷⁰ Esta incorrecta utilización de términos por parte del Tribunal de Justicia también es criticada por gran parte de la doctrina. Entre otros, véase DE LA FERIA, R.: “Prohibition of Abuse of (Community) Law: The creation of a new general principle of EC Law through tax”, *op. cit.*, p. 396; DE LA FERIA, R.: “EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms”, *op. cit.*, p. 157; SANZ GÓMEZ, R.: “Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)”, *Eunomia: Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 13, 2017, p. 253; BARCIELA PÉREZ, J.A.: “Medidas de buena gobernanza fiscal y planificación fiscal agresiva en la UE”, *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2017, recurso electrónico, apartado III.

⁸⁷¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, *cit.*, párr. 71.

justificar una presunción general de **prácticas abusivas** y servir de justificación a una medida que vaya en detrimento del ejercicio de una libertad fundamental garantizada por el Tratado”⁸⁷². (Énfasis añadido).

“(…) no cumple esta exigencia una legislación nacional que no tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los **montajes puramente artificiales** cuyo objetivo sea **eludir** la aplicación de dicha legislación, sino que contempla, en general, cualquier situación en la que la sociedad matriz tenga su domicilio, sea cual fuere el motivo, en otro Estado miembro”⁸⁷³. (Énfasis añadido).

Igualmente, podemos traer a colación la diferente terminología utilizada en la sentencia del caso *Kofoed* para referirse a un mismo artículo:

“Con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros podrán, con carácter excepcional y en casos especiales, negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de esta Directiva o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de canje de acciones tenga, en particular, como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el **fraude o la evasión fiscal**. Esta misma disposición precisa, entre otras cosas, que el hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo”⁸⁷⁴. (Énfasis añadido).

“De este modo, el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, refleja el principio general del Derecho comunitario según el cual el abuso de derecho está prohibido. Los justiciables no pueden invocar las normas del Derecho comunitario de manera **abusiva o fraudulenta**. La aplicación de estas normas no puede extenderse hasta llegar a cubrir prácticas abusivas, esto es, operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse de las ventajas establecidas en el Derecho comunitario”⁸⁷⁵. (Énfasis añadido).

⁸⁷² *Ibidem*, párr. 73.

⁸⁷³ *Ibidem*, párr. 79.

⁸⁷⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Kofoed*, *cit.*, párr. 37.

⁸⁷⁵ *Ibidem*, párr. 38.

Otro ejemplo más de uso indistinto de figuras, lo encontramos en la sentencia del Tribunal de Justicia caso *Hughes de Lasteryrie du Saillant*⁸⁷⁶. En el párrafo 51 de la sentencia en la versión inglesa utiliza el término “*tax avoidance or evasion*”, como si fueran sinónimos; sin embargo, en la versión en español de la sentencia, se refiere a “evasión o fraude fiscal”⁸⁷⁷. Asimismo, en las conclusiones del AG de este asunto⁸⁷⁸, ya se notaba una utilización inadecuada de los términos, así pues, en el párr. 59 de sus conclusiones, el AG hace referencia a “irrefutable presumption of tax evasion (...) and it is for the tax authorities of the Member State concerned to prove a risk of tax avoidance in each case”. En la versión española establece “presunción irrefutable de fraude fiscal (...) y a la Administración fiscal del estado miembro interesado corresponde la carga de la prueba, en cada caso individual, de que existe riesgo de evasión fiscal”.

Así pues, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende una palpable confusión terminológica, complicándose aún más si cabe en las no siempre acertadas traducciones de las sentencias del Tribunal de Justicia a las lenguas de los Estados miembros⁸⁷⁹. En este sentido, es necesario destacar como uno de los errores más graves, la confusión entre la elusión fiscal (*tax avoidance*) y la evasión fiscal (*tax evasion*) por la contaminación del francés *évasion fiscale*, que significa elusión⁸⁸⁰. A tal efecto, señala BAKER que los términos “elusión fiscal” (*tax avoidance*) y “evasión fiscal” (*tax evasion*) son utilizados en muchos casos de forma alternativa. Son elementos importantes del discurso sobre la fiscalidad nacional e internacional que no se entienden o se definen con la suficiente claridad. Necesitamos que estos términos se entiendan mejor y se definan con precisión⁸⁸¹.

⁸⁷⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de marzo de 2004, caso *Hughes de Lasteryrie du Saillant* (C-09/02), ECLI:EU:C:2004:138.

⁸⁷⁷ A mayor abundamiento, podemos citar como otros ejemplos la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de octubre de 1994, caso *TV10* (C-23/93), ECLI:EU:C:1994:362, párr. 21, que utiliza el término “eludir de forma abusiva”; en la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de mayo de 1998, caso *Kefalas and Others* (C-367/96), ECLI:EU:C:1998:222, párr. 20, utiliza el término “forma abusiva o fraudulenta”.

⁸⁷⁸ Conclusiones AG J. MISCHO al caso *Hughes de Lasteryrie du Saillant* (C-09/02), ECLI:EU:C:2003:159.

⁸⁷⁹ A este respecto, GALÁN y GARCÍA ANTÓN ponen de manifiesto que las discrepancias lingüísticas, conceptuales y prácticas en torno a los conceptos de elusión y evasión conllevan el riesgo de que existan unos significados homogéneos. Véase, GALÁN, A.; GARCÍA ANTÓN, R.: “Principal purpose test and customary international law: a note of caution”, *World Tax Journal*, vol. 14, n.º 4, 2022, online source, section 4.1.1.1.

⁸⁸⁰ Para una visión general de estas incoherencias en la doctrina del TJUE, véase MERKS, P.: “Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning”, *Intertax*, vol. 34, issue 5, 2006, p. 280. En ese mismo sentido, DE BROE, L.: *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, op. cit., p. 800.

⁸⁸¹ BAKER, P.: “Tax avoidance, tax evasion & tax mitigation”, *GITC*, vol. I, n.º 1, 2000, p. 1. Además, el citado autor pone en entredicho que estos conceptos -utilizados en las iniciativas de la OCDE o de la UE-

A pesar de la utilización indistinta de una y otra figura, la elusión tributaria es una categoría distinta de la evasión tributaria, aun siendo conscientes de que las diferencias entre ambas categorías no son siempre claras. No obstante, aunque existan dificultades para distinguir ambas figuras, es necesario insistir en la pertinencia de tal distinción, pues ambos fenómenos obedecen a distintos comportamientos, requieren diferentes tipos de actuaciones administrativas para su corrección, merecen una valoración social diferenciada y, además, unas consecuencias jurídicas distintas⁸⁸².

Con todo, hay una diferencia clara entre la evasión y la elusión fiscal. La evasión fiscal implica la no revelación u ocultación, siendo por tanto ilegal; mientras que la elusión es “legal”⁸⁸³. El Parlamento Europeo define la elusión como “una utilización legal pero indebida del régimen tributario para reducir o evitar responsabilidades fiscales”⁸⁸⁴.

Es evidente que la elusión fiscal debe ser contrarrestada por disposiciones adecuadas, sin atribuir a la Administración fiscal potestades arbitrarias, por todo ello, la actitud de los tribunales es importante para la eficacia de la legislación. En este sentido, señalan DEVEREUX y FREEDMAN que el objetivo de los tribunales es interpretar la legislación de manera que se haga efectiva la “intención parlamentaria”, entendida esta como un concepto objetivo, no subjetivo⁸⁸⁵.

Algunos autores como BROCK y RUSSEL señalan que el término elusión fiscal ha de entenderse en sentido amplio, incluyendo cualquier actividad, acuerdo o transacción que reduzca el importe total de los impuestos a pagar. Entienden dichos autores que, dentro de esta amplia definición, en un extremo se encuentran las formas de fraude, como la ocultación deliberada de bienes o la falsificación de una declaración de impuestos

estén claros o sean comprendidos por quienes los proponen. En un trabajo posterior, su opinión avala la posición que venimos sosteniendo, y es que la evasión fiscal implica una ocultación deliberada de ingresos o la declaración errónea de los mismos de forma deliberada, por tanto, BAKER considera que la evasión es sinónimo de fraude. Véase, BAKER, P.: “Improper use of tax treaties, tax avoidance and tax evasion”, *Papers on selected topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries*, paper n.º 9-A, 2013, p. 5. Por su parte, ZORNOZA señala que el Tribunal de Justicia ha utilizado los conceptos “elusión”, “evasión”, “fraude” y “abuso” como si fueran intercambiables. Véase, ZORNOZA PÉREZ, J.: “Las normas anti-abuso frente a la competencia fiscal en el marco comunitario”, en LABEAGA AZCONA, J.M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. (dirs.) *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, pp. 359-360.

⁸⁸² ZORNOZA PÉREZ, J.: “El concepto de fraude fiscal: evasión y elusión tributarias”, cit., p. 81.

⁸⁸³ DEVEREUX, M.P.; FREEDMAN, J.; VELLA, J.: “Tax avoidance”, *op. cit.*, p. 3. En un sentido similar, ZORNOZA PÉREZ, J.: “El concepto de fraude fiscal: evasión y elusión tributarias”, *op. cit.*, pp. 77-78.

⁸⁸⁴ Resolución del Parlamento Europeo, de 21 de mayo de 2013, sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI)), *DOUE C 55/54*, 12.02.2016, considerando D.

⁸⁸⁵ DEVEREUX, M.P.; FREEDMAN, J.; VELLA, J.: “Tax avoidance”, *op. cit.*, p. 4.

(evasión fiscal); y en el otro extremo está la planificación fiscal, totalmente legal⁸⁸⁶. Además, señalan dichos autores que, en términos de sus consecuencias, la evasión fiscal y la elusión fiscal abusiva son prácticamente indistinguibles. Las dos impiden de forma significativa la capacidad de las instituciones fiscales para recaudar ingresos de forma equitativa y eficiente, debilitando la confianza de los ciudadanos en las prácticas, las políticas y el funcionamiento de tales instituciones⁸⁸⁷.

No obstante, debemos discrepar del criterio sostenido por BROCK y RUSSEL, pues a pesar de que la elusión y la evasión compartan -en muchos casos- el objetivo de no pagar impuestos, los mecanismos y las formas de llevarlo a cabo son distintas, motivo por el cual debemos distinguir ambas figuras. Además, como acertadamente señala ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, la evasión y la elusión deben recibir una distinta valoración en términos sociales y en sus consecuencias jurídicas⁸⁸⁸.

El término elusión fiscal no tiene un significado jurídico fijo, aunque los tribunales han intentado dilucidarlo en algunos casos. En no pocas ocasiones la frontera para diferenciar la elusión fiscal de otras figuras parece no estar clara, siendo muy difícil decir a priori en cuál de estas categorías se encuadra una determinada operación o transacción, pues depende de los hechos particulares que concurran⁸⁸⁹.

Consideramos acertada -aunque con algún matiz- la percepción sobre este asunto de LAZAROV, pues considera que la evasión fiscal es sinónimo de fraude fiscal y la elusión fiscal es sinónimo de abuso fiscal. En lo que respecta a la evasión fiscal, esta se refiere a un comportamiento por el que el contribuyente no informa a la Administración tributaria de determinada información. La evasión suele implicar responsabilidad penal del contribuyente y con ella se infringe directamente la legislación fiscal. Por otro lado, la elusión fiscal o abuso, se refiere a un comportamiento que se ajusta a la letra de la ley pero que atenta contra su espíritu⁸⁹⁰.

⁸⁸⁶ BROCK, G.; RUSSELL, H.: "Abusive Tax Avoidance and Institutional Corruption: The Responsibilities of Tax Professionals", *Edmond J. Safra Working Paper n° 56*, 2015, p. 10.

⁸⁸⁷ *Ibidem*, p. 14.

⁸⁸⁸ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: "Aproximación a un concepto jurídico de fraude y evasión tributarias, elusión fiscal, abuso y planificación fiscal", *op. cit.*, p. 39.

⁸⁸⁹ DEVEREUX, M.P.; FREEDMAN, J.; VELLA, J.: "Tax avoidance", *op. cit.*, pp. 2-3.

⁸⁹⁰ LAZAROV, I.: *Anti-Tax Avoidance in Corporate Taxation under EU Law: The Internal Market Narrative*, *op. cit.*, p. 6.

A nuestro modo de ver, el abuso de una norma es la forma en que se logra la elusión fiscal; o, dicho en otras palabras, la elusión es el resultado alcanzado por medio de unas operaciones o negocios abusivos. Por tanto, la elusión fiscal es el fin último y el abuso la forma de conseguirlo. La elusión es una figura más amplia que el abuso, aunque esta última pueda quedar comprendida dentro de la elusión⁸⁹¹.

La definición de abuso pivota sobre los mismos elementos que normalmente caracterizan la elusión fiscal, no obstante, existen discrepancias lingüísticas que hacen que la respuesta a dicha cuestión diste de ser clara. Por ejemplo, en el caso *Cadbury Schweppes* el tribunal considera ambos fenómenos indistintamente⁸⁹².

La cuestión de la equivalencia en el derecho comunitario entre abuso del derecho y elusión fiscal no es un ejercicio dogmático puramente académico, sino que la respuesta a dicha cuestión ofrecerá claridad a la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia y el debate que se suscita en torno a la misma. La doctrina de derecho comunitario sobre esta cuestión puede resumirse diciendo que, si bien se aprecia en ella una amplia coincidencia entre abuso y elusión, se formulan algunas diferencias⁸⁹³.

Por su parte, RUIZ ALMENDRAL señala que la interpretación del tribunal puede dar lugar a diversas disonancias con el concepto común de elusión fiscal. La artificiosidad se define en términos tan estrictos que, en el límite, presenta ciertas similitudes con la simulación (*sham*)⁸⁹⁴. Sin embargo, aunque existan ciertas zonas de promiscuidad, resulta necesario distinguir ambas figuras; si no hubiese ocultación o falsedad, no debería calificarse como simulación⁸⁹⁵.

⁸⁹¹ En un sentido similar al nuestro, ENGLISH afirma que la elusión es una forma de evitación fiscal que se caracteriza por la presencia de un elemento abusivo. Véase, ENGLISH, J.: “La cláusula antiabuso de alcance general en el ordenamiento tributario alemán”, *op. cit.*, p. 404.

⁸⁹² PISTONE, P.: “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)”, *op. cit.*, p. 387.

⁸⁹³ PALAO TABOADA, C.: “El abuso del derecho en materia tributaria en Derecho Comunitario Europeo”, *op. cit.*, apartado II. 4.

⁸⁹⁴ RUIZ ALMENDRAL, V.: “Tax Avoidance and The European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules”, *Intertax*, volume 33, issue 12, 2005, p. 577.

⁸⁹⁵ En un sentido similar al nuestro, CHAND y ELLIFFE afirman que el concepto de simulación (*sham*) incluye la presencia de “falsedad”, “engaño” o “mentira”. Véase, CHAND, V.; ELLIFFE, C.: “The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties in the Post-BEPS and Digitalized World”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, p. 305. Dichos autores realizan un breve análisis comparado de la simulación en la legislación de Canadá, India, Holanda y Estados Unidos, *Ibidem*, pp. 305-307. Asimismo, véase CHAND, V.: *The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with special references to the BEPS project)*, *op. cit.*, pp. 23-27. Además, también suscribe nuestro posicionamiento OLIVARES OLIVARES, al afirmar que elusión no engloba “conductas que conlleven la

En un informe de la CFE ECJ TASK FORCE presentado ante el Consejo de la Unión Europea, la Comisión y el Parlamento Europeo, se ponía de manifiesto como el Tribunal de Justicia había oscurecido las categorías tradicionales del derecho tributario internacional, que, a su juicio, según la terminología inglesa, son *tax avoidance*, *tax evasion* y *tax fraud*, al combinarlas en términos *abuse*, *abuse of law*, *abuse of rights* y *abusive practices*. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia parece indicar que las prácticas abusivas caen dentro de la categoría tributaria del *tax avoidance* y del *tax evasion*; sin embargo, la definición dada por el Tribunal de Justicia en el caso *Halifax* encaja mejor estructuralmente en la categoría de *tax avoidance*. Por todo ello, compartimos la crítica expuesta por la CFE ECJ TASK FORCE, que insta a las instituciones europeas a utilizar una terminología más precisa, correspondiente a los estándares del lenguaje tributario usado internacionalmente. La claridad es especialmente necesaria para evitar que el abuso se confunda erróneamente con otras formas más peligrosas de incumplimiento fiscal, como la evasión y el fraude⁸⁹⁶.

Por su parte, señala PIANTAVIGNA, que el concepto de abuso se considera equivalente al de elusión fiscal, comprendiendo, a su juicio, dos especies de abuso, uno *in senso stretto* y otro *in senso lato*. Afirmando que “el abuso es la categoría dogmática capaz de englobar los dos casos distintos de elusión fiscal”⁸⁹⁷. No obstante, otros autores, como DE JUAN CASADEVALL, consideran que “las cláusulas antiabuso constituyen una especie de genus cláusula antielusiva (...) Tienen sustantividad propia y un contenido más específico que la cláusula antielusiva”⁸⁹⁸.

Expuesto lo anterior, consideramos más acertada la segunda de las posiciones, puesto que el abuso puede verse ensimismado en la categoría tributaria de la elusión fiscal, pero no a la inversa, dado que el abuso tiene un contenido más estricto que la propia

ocultación plena de beneficios o patrimonios” (en tal caso hablaríamos de simulación o evasión). Véase, OLIVARES OLIVARES, B. D.: *El reto de regular la elusión...*, *op. cit.*, p. 62. Por su parte, NISSINEN señala que la evasión fiscal es la ocultación intencionada y deliberada de ingresos o de información, pudiendo reunir las mismas características del fraude. Véase, NISSINEN, M.: “From evasion to avoidance: the historical evolution of the OECD model in addressing tax abuse”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, n.º 10, 2021, p. 486.

⁸⁹⁶ “Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgements of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law”, *op. cit.*, p. 34. MERKS también aboga por una clarificación y utilización correcta de los términos. Véase, MERKS, P.: “Tax evasion, tax avoidance and tax planning”, *op. cit.*, p. 281.

⁸⁹⁷ PIANTAVIGNA, P.: *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, *op. cit.*, p. 28.

⁸⁹⁸ DE JUAN CASADEVALL, J.: “La codificación de la cláusula antiabuso en el derecho de la Unión (I)”, *Crónica Tributaria*, n.º 170, 2019, pp. 77-78.

elusión fiscal⁸⁹⁹. Por todo ello, discrepamos del criterio sostenido por ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN al afirmar que “en la frontera o incluso dentro del concepto de abuso, se encontraría la elusión fiscal ya que esta puede constituir, bien directamente un supuesto de abuso de la norma con la correspondiente aplicación del régimen jurídico del conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 LGT, o bien un mero supuesto de economía de opción”⁹⁰⁰. Tal y como hemos expuesto, el concepto de elusión es más genérico que el de abuso, y, además, a nuestro modo de ver, la economía de opción no puede encuadrarse en un supuesto de elusión “lícita” o “aceptable”, pues toda elusión connota la existencia de un artificio o abuso, por lo que debe quedar fuera del marco estrictamente legal de la economía de opción.

Asimismo, tampoco compartimos el criterio señalado por RUIZ ALMENDRAL al afirmar que “el abuso de derecho es contrario al Derecho comunitario, lo que incluye las diferentes modalidades de elusión fiscal como el fraude a la ley tributaria o la simulación”⁹⁰¹, pues, reiteramos que el concepto de elusión es más amplio que el de abuso y no a la inversa; y, además, con tal afirmación estaría tratando de incluir en el concepto de abuso modalidades de evasión fiscal (concretamente la simulación).

Con todo, el problema de la equivalencia del concepto de abuso con el de la elusión fiscal desaparece y su planteamiento se explica por una razón básicamente terminológica: el uso tradicional de la expresión elusión fiscal para designar al conjunto de problemas que suscita el abuso del derecho en el ámbito fiscal. Este uso refleja el hecho de que, sin perjuicio de su común naturaleza, los supuestos de abuso en el ámbito fiscal, bien nacional como comunitario, pertenecen al tipo de abuso del derecho objetivo más que al de abuso del derecho subjetivo. Por todo ello, señala PALAO TABOADA que se puede plantear la cuestión del abuso en los mismos términos que la de elusión fiscal y, por tanto, sostener

⁸⁹⁹ Avala nuestra percepción SANZ GÓMEZ al considerar, remitiéndose al ámbito de la UE, que el “concepto de abuso parece ser más limitado puesto que, junto al principio anti-abuso, el ordenamiento de la Unión Europea ha admitido la lucha contra la elusión como objetivo de garantizar un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre Estados”. SANZ GÓMEZ, R.: “Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)”, *op. cit.*, p. 255.

⁹⁰⁰ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Aproximación a un concepto jurídico de fraude y evasión tributarias, elusión fiscal, abuso y planificación fiscal”, *op. cit.*, p. 52.

⁹⁰¹ RUIZ ALMENDRAL, V.: “Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario”, *op. cit.*, p. 36.

que la doctrina elaborada en torno a esta figura es trasladable a los problemas planteados por el abuso⁹⁰².

4. Elementos constitutivos de elusión fiscal

4.1. La artificiosidad como elemento objetivo

El primer elemento para que concurra una práctica abusiva es el disfrute de una ventaja fiscal, formalmente prevista en la norma objeto de aplicación, pero contraria a sus fines u objetivos. Esa ventaja fiscal debe ir aparejada de un artificio, pues en caso contrario no podría tildarse de contraria al ordenamiento⁹⁰³. El término artificial significa una falta de correspondencia lógica y coherente del acuerdo y la realidad económica que subyace⁹⁰⁴.

Así pues, el concepto de elusión fiscal comprende únicamente aquellas transacciones totalmente artificiales, que carecen de sustancia en el sentido de que no producen efectos significativos más allá de la ventaja fiscal. Por ello, el concepto de elusión fiscal no abarca aquellas transacciones que no incluyen ningún elemento o acuerdo artificial. Ese es uno de los motivos por los cuales llegamos a la conclusión de que no existe la elusión fiscal lícita, sino que únicamente podemos hablar de elusión fiscal entendida esta como ilícita.

Desde una perspectiva comparada, algunas GAARs definen el elemento objetivo de la elusión fiscal haciendo referencia a los negocios del contribuyente como “montajes artificiales” o “montajes sin sustancia económica”⁹⁰⁵. Otras GAARs definen el elemento

⁹⁰² PALAO TABOADA, C.: “El abuso del derecho en materia tributaria en Derecho Comunitario Europeo”, *op. cit.*, apartado II. 4.

⁹⁰³ GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *op. cit.*, p. 38.

⁹⁰⁴ RUIZ ALMENDRAL, V.: “Tax avoidance, the “balanced allocation of taxing powers” and the arm’s length standard: an odd threesome in need of clarification”, en RICHELLE, I.; SCHÖN, W.; TRAVERSA, E. (eds.) *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Berlin, Springer, 2013, p. 141. Por su parte, PALAO TABOADA señala que la referencia en terminología inglesa a “artificiality” debe ser entendida por artificiosidad (y no por artificialidad). La artificiosidad es el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. Véase, PALAO TABOADA, C.: “Prólogo”, en TARSIANO, A.: *La elusión fiscal. Forma y sustancia en el derecho tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2021, p. XXI.

⁹⁰⁵ En este sentido, a través de la reforma sanitaria estadounidense de 2010 se produjo un hito importante, como fue la codificación, en el específico ámbito tributario, de la denominada doctrina de la sustancia económica. Para un exhaustivo análisis sobre este tema, véase, CALDERÓN CARRERO, J.M.; RUIZ

objetivo de la elusión con referencia a los efectos del acuerdo artificial del contribuyente, incluyendo acuerdos sin sustancia económica, que serían contrarios al objeto y finalidad de las disposiciones fiscales⁹⁰⁶.

En este sentido, consideramos que las GAARs deberían tender hacia la primera definición, pues, exige que examinen los hechos relevantes y que determinen si el negocio es artificial o carente de sustancia económica. La segunda interpretación daría lugar a que la elusión fiscal fuese un problema de interpretación de las disposiciones fiscales.

4.2. El propósito de eludir como elemento subjetivo

En relación con el elemento subjetivo, señala CUNHA que deben distinguirse diferentes supuestos: i) cuando la elusión fiscal es pura (esto es, la elusión es el único objetivo del acuerdo); ii) la elusión fiscal mixta (la elusión es uno de los objetivos del acuerdo, pero no el único); y iii) aquellos supuestos en los que el beneficio fiscal constituye un efecto incidental de los acuerdos del contribuyente (el elemento subjetivo está ausente en estos casos)⁹⁰⁷.

Por consiguiente, habría que distinguir los fines fiscales de los no fiscales indagando en el controvertido y ambiguo elemento subjetivo. En tal sentido, sería oportuno preguntarse si: ¿la obtención de una ventaja fiscal fue uno de los fines del acuerdo, o fue simplemente un efecto derivado de la operación? O, dicho en otras palabras, ¿se habría realizado igualmente ese acuerdo o negocio si no hubiese habido tal ventaja fiscal? Si la respuesta fuese negativa, estaríamos ante un supuesto de elusión fiscal. *A sensu contrario*, si la respuesta fuese positiva, no podría calificarse como elusión fiscal, ya que el elemento subjetivo de la intención elusoria estaría ausente.

ALMENDRAL, V.: “La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el sustancialismo”, *op. cit.*; MARTÍN LÓPEZ, J.: “La doctrina estadounidense de la sustancia económica como norma general antiabuso en materia tributaria: análisis jurídico de su codificación”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 157, 2013, pp. 105-150; LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina de los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2011, pp. 87-130.

⁹⁰⁶ CUNHA, R.: *A new GAAR model: countering tax avoidance and promoting investment thought legal certainty and the Rule of Law*. Doctoral Thesis, p. 38.

⁹⁰⁷ *Ibidem*, p. 39.

Ahora bien, la problemática no termina ahí, muchas GAARs identifican el elemento subjetivo de la elusión fiscal de diferentes formas, algunas hacen referencia a la finalidad (*purpose*), otras a la finalidad principal (*main purpose*), y otras a la única o exclusiva finalidad (*exclusive purpose*). En este sentido, BURGERS y MOSQUERA clasifican los diferentes enfoques de la siguiente forma: i) enfoque amplio, es decir, uno de los propósitos; ii) enfoque intermedio, esto es, uno de los propósitos principales; iii) enfoque estricto, es decir, el propósito exclusivo y/o único⁹⁰⁸.

En este sentido, Francia, Bélgica, Suiza y Estados Unidos exigen que el contribuyente haya estado “motivado exclusivamente” por una ventaja fiscal, por tanto, la elusión de impuestos debe ser el motivo exclusivo de esa transacción. Países Bajos exige que el motivo “predominante o esencial” sea la obtención de la ventaja fiscal. Otros países, como Austria, Italia y Polonia, exigen para la aplicación de la GAAR que la finalidad de la ventaja fiscal sea la “principal” o “una de las principales”.

Estas diferencias entre los distintos países hacen que exista una carga probatoria diferente. Por un lado, tenemos aquellas GAARs que parecen proteger en gran medida los intereses del contribuyente al exigir una finalidad exclusiva para obtener una ventaja fiscal. Por otro lado, las que exigen la obtención de una ventaja como finalidad principal, parecen haber logrado un equilibrio entre los intereses contrapuestos de los contribuyentes y los de las autoridades fiscales. Por último, las que establecen que la ventaja fiscal es una de las finalidades principales, parecen favorecer a las Administraciones tributarias y perjudicar a los contribuyentes.

A nuestro juicio, la inclusión en las GAARs de este elemento subjetivo genera inseguridad en el sistema tributario, pues es extremadamente difícil valorar si el fin o la intención a la hora de realizar ese negocio u operación era esencial, era principal, era uno de los principales, etc. Y, aparte de ser difícil de determinar, invierte la carga de la prueba en el contribuyente, pues ha de ser este quien ha de acreditar y probar que el negocio u

⁹⁰⁸ MOSQUERA VALDERRAMA, I.; BURGERS, I.: “Review of Anti-Avoidance Measures of a General Nature and Scope – General Anti-Avoidance Rules and Other Measures”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, n.º 10, 2019, online resource, section 3.

operación fue llevado a cabo sin que el beneficio fiscal fuese el elemento indispensable para que se materializase de esa forma⁹⁰⁹.

Las razones que deben justificar la existencia de una GAAR deben ser el promover la equidad en el sistema fiscal y que los contribuyentes reciban un trato justo. Por tanto, aunque está más que consolidado por la jurisprudencia y por la doctrina más significativa ese doble elemento (objetivo y subjetivo), consideramos que debe gozar de más peso el elemento objetivo, y el elemento subjetivo ha de interpretarse a la vista de las circunstancias que rodean el negocio o la operación llevada a cabo.

5. Configuración material de una norma general antielusión

A la hora de configurar una GAAR hay que tener en consideración si se otorga un alcance más estricto o un alcance más amplio. Por un lado, si las GAARs son muy estrictas, no van a cubrir todas las transacciones de elusión fiscal, y, por tanto, no pueden ser consideradas como eficaces para luchar contra la elusión fiscal en un sistema tributario, permitirían la pérdida de ingresos, la desigualdad y la injusticia derivadas de la elusión fiscal⁹¹⁰. Por otro lado, si las GAARs son excesivamente amplios, darían lugar a que resultasen de aplicación a supuestos en los no existe elusión fiscal, ya sea porque no son artificiales o porque no se han celebrado para eludir impuestos.

Algunos autores señalan que no es posible ni útil intentar definir la elusión con una sola definición general. La gama de los diferentes tipos de actividad a los que se hace referencia con la palabra elusión debe desglosarse para encontrar las diferentes formas necesarias para limitar el comportamiento que la sociedad en su conjunto considera

⁹⁰⁹ En este sentido, señala CUNHA que las Administraciones tributarias disponen de varios medios para probar la finalidad del acuerdo a la vista de las circunstancias que rodean las operaciones realizadas por el contribuyente. A tal efecto, considera que de ello se desprende que las presunciones de finalidad no parecen una presunción de inocencia sino un riesgo injustificado de que los contribuyentes inocentes sean condenados por elusión fiscal. Véase, CUNHA, R.: *A new GAAR model: countering tax avoidance and promoting investment thought legal certainty and the Rule of Law*, *op. cit.* p. 43.

⁹¹⁰ Para un análisis más detallado sobre la desigualdad y la injusticia derivada de la elusión fiscal, véase, SEVILLA BERNABÉU, B.: "Tax avoidance and its human rights implications", *op. cit.*, pp. 678-700; DEL VALLE CALZADA, E.; SEVILLA BERNABÉU, B.: *Políticas Fiscales y Derechos Humanos...*, *op. cit.*, pp. 35-46.

indeseable. Todo ello debe hacerse sin disuadir injustificadamente la inversión de aquellos contribuyentes que cumplen la ley o no actúan de forma elusiva⁹¹¹.

Aunque la conceptualización de la elusión fiscal sea esencial para la redacción de las GAARs, la claridad conceptual es importante para que exista claridad legislativa. Si no existe claridad conceptual, es obvio que la aplicación de la ley no será clara.

En relación con el ámbito material de las GAARs, autores como ARNOLD señalaron que, “ya sea que uno describa esta distinción como la diferencia entre lo aceptable o lo inaceptable, lo legítimo y lo ilegítimo, lo artificial o lo no artificial, o la elusión abusiva y no abusiva; los criterios utilizados para hacer la distinción deben quedar claros. Si no se pueden enunciar los criterios, es imposible tener una norma significativa que puedan aplicar los contribuyentes y las autoridades fiscales”⁹¹².

En este sentido, nos preguntamos: ¿deben redactarse las GAARs en términos claros y precisos?, ¿O deben ser indeterminadas y conferir cierta discrecionalidad a sus aplicadores (Administración tributaria y tribunales)? La respuesta a tales cuestiones va a depender de qué se entiende en nuestro ordenamiento por seguridad jurídica.

La seguridad jurídica consiste en la capacidad de permitir a los ciudadanos conocer de antemano el contenido normativo de las normas que rigen su conducta y predecir con una certeza suficiente cuales son las consecuencias jurídicas de sus acciones. Para ello, se requiere de unas disposiciones claras, accesibles y prospectivas, que no otorguen poderes discrecionales a la Administración tributaria y que puedan ser fácilmente aplicadas por los tribunales⁹¹³. Por todo ello, la claridad normativa exige que las disposiciones sean inteligibles y se opone a la vaguedad, la ambigüedad y la complejidad.

⁹¹¹ DEVEREUX, M.; FREEDMAN, J.; VELLA, J.: “Tax Avoidance”, *op. cit.*, p. 20.

⁹¹² ARNOLD, B.J.: “Responses to Tax Avoidance”; in GAMMIE, M. (ed.) *Striking the Balance: Tax Administration, Enforcement and Compliance in the 1990's*, London, The Institute for Fiscal Studies, 1996, p. 205.

⁹¹³ CUNHA, R.: *A new GAAR model: countering tax avoidance and promoting investment thought legal certainty and the Rule of Law*, *op. cit.*, pp. 91-92. En un sentido similar, RIBES RIBES apunta que el “imperativo de la seguridad jurídica se impone con vistas a permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que les vinculan”. RIBES RIBES, A.: “Las medidas tributarias antiabuso en la jurisprudencia comunitaria”, *op. cit.*, p. 66. Así se desprende la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de julio de 1981, caso *Gondrand and Garancini* (C-169/80), ECLI:EU:C:1981:171, párr. 17, cuyo tenor literal es el siguiente: “El principio de seguridad jurídica exige que las normas que imponen cargas al contribuyente sean claras y precisas para que este pueda conocer sin ambigüedad cuáles son sus derechos y obligaciones y pueda adoptar las medidas correspondientes”. Asimismo, en la sentencia del Tribunal de Justicia caso *SIAT*, *cit.*, párr. 58, en el que establece que la seguridad jurídica “exige que las

Por consiguiente, con lo que respecta a la redacción legislativa, deberíamos abogar por unas normas redactadas en términos claros, accesibles y no discrecionales, en aras de respetar la seguridad jurídica. Así las cosas, los contribuyentes podrían prever como esas normas podrán ser interpretadas y aplicadas a sus acuerdos o negocios por parte de la Administración tributaria y los tribunales. *Sensu contrario*, las GAARs con términos indeterminados otorgan discrecionalidad a los aplicadores del derecho, creando (si no se actúa correctamente) incertidumbre entre los contribuyentes.

En última instancia, debe resultar indiferente el número de veces que se aplique una GAAR, siempre y cuando su aplicación sea correcta y sin hacer un uso abusivo de sus potestades, pues constituye una disposición clave en el sistema fiscal porque tiene una función clara: luchar contra la elusión de impuestos⁹¹⁴.

6. Fórmulas tradicionales de luchar contra la elusión fiscal en las directivas sectoriales de la Unión Europea

Una vez analizados los elementos constitutivos de la elusión y la configuración material de una norma antielusión, resulta oportuno referenciar las fórmulas tradicionales de luchar contra la elusión fiscal en las directivas sectoriales de la UE, para ver qué papel han tenido estas normas y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la configuración de la norma antiabuso introducida en la ATAD.

En las directivas sectoriales se establecen cláusulas antielusión cuyo alcance ha sido discutido por la doctrina. En este sentido, RIBES RIBES señala que ninguna directiva alberga normas tributarias antielusión, sino normas comunitarias que habilitan la aplicación de las normas nacionales antielusión⁹¹⁵. Sentado lo anterior, procedemos a analizar las normas antielusión contenidas en diferentes directivas sectoriales.

normas jurídicas sean claras, precisas y previsibles en cuanto a sus efectos, en particular cuando puedan entrañar consecuencias desfavorables para los individuos y las empresas”. Véase también, sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de junio de 2005, caso *VEMW y otros* (C17/03), ECLI:EU:C:2005:362, párr. 80; sentencia del Tribunal de Justicia caso *Costa y Cifone* (C-72/10), ECLI:EU:C:2012:80, párr. 74.

⁹¹⁴ WAERZEGGERS, C.; HILLIER, C.: “Introducing a general anti-avoidance rule (GAAR) – Ensuring that a GAAR achieves its purpose”, *Tax Law IMF Technical Note*, 2016, p. 1.

⁹¹⁵ RIBES RIBES, A.: “Las medidas tributarias antiabuso en la jurisprudencia comunitaria”, *op. cit.*, p. 56. En un sentido similar, RUIZ ALMENDRAL, V.: “¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos»

6.1. Directiva sobre el régimen fiscal aplicable a las fusiones y otras operaciones de reestructuración empresarial

Con la finalidad de eliminar las distorsiones fiscales que atentaban contra el mercado interior, surgió la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros⁹¹⁶.

El objetivo perseguido es que las fusiones u otras operaciones similares no conlleven gravamen alguno sobre las plusvalías o ganancias que aflorarían de dichas operaciones. Esto es, que la diferencia entre el valor real de los elementos del activo y del pasivo transferidos y su valor fiscal en el momento de efectuarse la operación solo va a someterse a imposición cuando dichas plusvalías se realicen verdaderamente. Esta es la finalidad última de la Directiva y constituye el primer criterio interpretativo a tener en cuenta al aplicar las disposiciones legales⁹¹⁷.

En el artículo 11.1 a) de la Directiva en su versión originaria, y en el actual artículo 15.1 a) de la vigente Directiva, se establece una cláusula sectorial aplicable a aquellas operaciones elusivas que traten de desvirtuar la finalidad de la Directiva. El tenor literal del precepto establece:

“Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los artículos 4 a 14 o retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando una de las operaciones contempladas en el artículo 1:

- a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que las operaciones no se efectúen por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las

en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el derecho de la Unión Europea)”, Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 329-330, 2010, p. 28; GARCÍA PRATS, F.A.: “Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, *op. cit.*, p. 185; MARTÍN LÓPEZ, J.: “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, *op. cit.*, apartado 2.1.1.

⁹¹⁶ Esta Directiva fue posteriormente derogada y sustituida por la Directiva 2009/133/CE, del Consejo, de 19 de octubre, 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, *DOUE L 310/34*, 25.11.2009.

⁹¹⁷ PITA GRANDIAL, A.M.; ANEIROS PEREIRA, J.: “La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española”, *Crónica Tributaria*, n.º 144, 2012, p. 122.

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

Algunos autores consideran que es dudoso que sea una auténtica cláusula antiabuso. En este sentido, DE JUAN CASADEVALL señala que esta cláusula únicamente se limita a excluir los beneficios fiscales que contempla en supuestos de fraude o evasión, pero no aporta una definición de estos; asimismo, la versión española de la Directiva habla de “fraude o evasión fiscal” mientras que la versión inglesa utiliza “*tax evasion and tax avoidance*”. Esta Directiva tan solo se limita a sentar una presunción en caso de inexistencia de motivos económicos válidos, recepción formal de la doctrina del *business purpose test*⁹¹⁸.

El concepto de motivos comerciales válidos es un concepto más amplio que la búsqueda de una mera ventaja fiscal. Por todo ello, una operación de canje de acciones que únicamente tuviese como objetivo obtener un beneficio fiscal, no podrá constituir un motivo comercial válido⁹¹⁹. Sin embargo, puede constituir un motivo económico válido una operación de fusión basada en varios objetivos, entre los que puede estar el obtener una ventaja fiscal, siempre y cuando esta última no sea preponderante en el marco de la operación⁹²⁰.

Hasta el momento, el Tribunal de Justicia ha aceptado la aplicación del artículo 15.1 a) de la Directiva de fusiones en diferentes supuestos, por ejemplo, cuando se produce una reorganización con el único objetivo de aprovechar las pérdidas⁹²¹; y cuando se realiza una operación de fusión entre dos empresas del mismo grupo y la empresa

⁹¹⁸ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, op. cit., p. 127. El mencionado autor señala que la ausencia de «motivos económicos válidos» sirve de base a la presunción iuris tantum de fraude o de evasión fiscal, desplazando así la carga de la prueba al contribuyente. *Ibidem*, p. 131. Además, la locución “fraude o evasión fiscal” utilizada en el primer apartado del artículo 15 resulta perturbadora, pues denota la deficiente traducción y refleja el influjo comunitario del galicismo “*évasion fiscale*” que, paradójicamente, se identifica con la terminología anglosajona de *tax avoidance*, equivalente con nuestro concepto elusión fiscal. *Ibidem*, p. 182.

⁹¹⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Leur Bloem*, cit., párr. 47.

⁹²⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Foggia*, cit. párr. 35.

⁹²¹ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Leur Bloem*, cit.

adquirida no tiene actividad alguna, no tiene participaciones financieras y solo transfiere a la empresa adquirente importantes pérdidas fiscales⁹²².

6.2. Directiva intereses y cánones

La Comisión presentó a finales de 1990 una propuesta de directiva para suprimir las retenciones en origen aplicadas a los pagos entre sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros. No obstante, no se consiguió el consenso necesario y se tuvo que retirar la propuesta⁹²³. A pesar del primer intento fallido, el 3 de junio de 2003 se aprobó la Directiva de intereses y cánones⁹²⁴ con el objetivo de suprimir las retenciones en origen sobre los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto en el Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los mismos sea una sociedad de otro Estado miembro⁹²⁵. Con esta Directiva la Comisión Europea quería lograr que los pagos de intereses y cánones entre sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros fueran objeto de una única imposición en uno de los Estados⁹²⁶.

Esta Directiva establece una cláusula contra las prácticas abusivas y fraudulentas en su artículo 5. El tenor literal del precepto es el siguiente:

⁹²² Para un análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la interpretación y aplicación de la Directiva de fusiones, véase, entre otros, RUIZ ALMENDRAL, V.: “¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso?”, *op. cit.*, pp. 29-30; GARCÍA PRATS, F.A.: “Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho comunitario”, *op. cit.*, pp. 196-204; DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, pp. 127-135; SERRANO ANTÓN, F.: *Manual de derecho tributario de la Unión Europea*, Madrid, Servicio de Publicaciones Facultad Derecho Universidad Complutense de Madrid, 2019, pp. 190-197.

⁹²³ SERRANO ANTÓN, F.: *Manual de derecho tributario de la Unión Europea*, Madrid, Servicio de Publicaciones Facultad Derecho Universidad Complutense de Madrid, 2019, p. 148

⁹²⁴ Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, DOUE L 157/49, 26.6.2003.

⁹²⁵ Artículo 1 de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, *cit.*

⁹²⁶ SERRANO ANTÓN, F.: *Manual de derecho tributario de la Unión Europea*, *op. cit.*, p. 151.

“1. La presente Directiva no se opondrá a la aplicación de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos.

2. Los Estados miembros podrán denegar el amparo de la presente Directiva o negarse a aplicarla a cualquier transacción cuyo móvil principal o uno de cuyos móviles principales sea el fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso”.

El primer apartado presenta la interacción entre este artículo y las disposiciones internas basadas en acuerdos para prevenir el “fraude o el abuso”. En este sentido, cabe exponer que la Directiva equipara el fraude con el abuso y pretende prevenir ambos. No obstante, el fraude es una forma particular de infracción directa de la ley y constituye una actividad delictiva; mientras que el abuso consiste en eludir la ley. Por tanto, la prevención del fraude y del abuso requiere mecanismos distintos⁹²⁷.

Además, no se hace mención a la evasión fiscal en el primer apartado, sin embargo, en el apartado segundo se menciona el fraude, la evasión y el abuso⁹²⁸. El artículo 5 se centra en la fiscalidad del Estado de origen, permitiendo a los Estados miembros proteger su derecho a la retención de impuestos contra las estructuras abusivas, especialmente en situaciones de *directive shopping*⁹²⁹.

6.3. Directiva matriz-filial

Otra Directiva sectorial que contiene una cláusula codificada es la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes⁹³⁰. Esta Directiva tiene como fin

⁹²⁷ Tal y como hemos defendido en el punto 3 de este capítulo. En igual sentido al nuestro, véase, ÖNER, C.: “Comparative analysis of the general anti-abuse rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance?”, *op. cit.*, p. 40.

⁹²⁸ A tal efecto, resulta oportuno señalar que, a nuestro modo de ver, carece de sentido referenciar a la evasión fiscal y al fraude, pues son sinónimos.

⁹²⁹ GARCÍA PRATS, F.A.; HASLEHNER, W.; HEYDT, V.; KEMMEREN, E.; KOFLER, G.; LANG, M.; LÜDICKE, J.; NOGUEIRA, J.; PISTONE, P.; RAVENTOS-CALVO, S.; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, E.; RICHELLE, I.; RUST, A.; SHIERS, R.; VALENTE, P.: “EU Report Subject 1”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rotterdam, IFA, vol. 103A: Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, 2018, p. 91.

⁹³⁰ Esta Directiva fue sustituida por la Directiva 2011/96/UE de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, *DOUE* L 345/8, 29.12.2011. Además, esta Directiva ha sido modificada en diversas ocasiones, siendo la última de ellas con la Directiva 2015/121/UE, de 27 de enero de 2015, *DOUE* L 21/1, 28.01.2015.

asegurar la libre competencia en el mercado común de las sociedades que operan en él, mejorando la productividad empresarial y el refuerzo de la competitividad en el contexto internacional⁹³¹. Con la finalidad de asegurar esa neutralidad fiscal se establece la exención de la retención en origen de aquellos beneficios distribuidos por una sociedad filial a su matriz, y la eliminación por el Estado de la matriz de la doble imposición económica de los beneficios procedentes de sus filiales, aplicando el método de exención o el método de imputación⁹³².

La versión prístina de Directiva matriz-filial (Directiva 90/435/CEE) establecía en su artículo 1.2 una habilitación expresa a las normas nacionales para evitar fraudes y abusos, concretamente disponía “la presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes y abusos”. No obstante, a raíz del plan de acción de la UE para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal⁹³³, fue revisada y modificada en los albores de 2015. El contenido del artículo 1.2. quedó sustituido por el siguiente:

“Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva. Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte”.

Asimismo, resulta de interés referenciar los apartados 3 y 4 del mismo precepto, cuyo tenor literal es el que sigue:

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

⁹³¹ SERRANO ANTÓN, F.: *Manual de derecho tributario de la Unión Europea*, op. cit., p. 156.

⁹³² DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, op. cit., p. 135. Por un lado, el método de exención opera sobre la base imponible, y consiste en que el Estado de la residencia no tiene en cuenta la renta de fuente extranjera al determinar la base imponible de su propio impuesto. Por otro lado, el método de imputación se caracteriza porque opera sobre la cuota, tras haber practicado las deducciones que correspondan conforme al ordenamiento interno.

⁹³³ Véase acción 15 de la “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”. Bruselas 6/12/2012. COM(2012) 722 final.

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

Esta norma ha sido criticada desde el punto de vista de su eficacia para atajar operaciones abusivas, por la exigencia acumulada de cuatro requisitos: “la ventaja fiscal como objetivo principal o como uno de los objetivos principales; los acuerdos atentan contra el objetivo de la directiva; el carácter no genuino de los acuerdos, esto es, la falta de sustancia; todo los hechos y circunstancias deben tenerse en cuenta”⁹³⁴. Si bien, a nuestro modo de ver, este último no es un requisito para su aplicación, sino simplemente es un reflejo de la doctrina *step transactions*⁹³⁵.

Asimismo, los apartados 2 y 3 del artículo 1 han sido objeto de un intenso debate en la doctrina⁹³⁶. Uno de los aspectos que más fueron criticados fue la utilización del término *non genuine* (falseado, en la versión en español) en lugar de hacer referencia a *wholly artificial arrangements* (acuerdos totalmente artificiales)⁹³⁷. Además, se criticó que esta GAAR pudiese aplicarse a casos que no fueran acuerdos totalmente artificiales, lo que supondría una incoherencia en la lucha contra la elusión fiscal⁹³⁸.

Otro elemento objeto de crítica es que la propuesta inicial exigía que el montaje artificial se hubiese constituido con el propósito “esencial” de obtener un beneficio fiscal, pero el texto definitivo establece “propósito principal o uno de sus propósitos

⁹³⁴ CERIONI, L.: “Corporate tax harmonisation - stage II: coordination to fight tax avoidance and harmful tax competition”, en HJI PANAYI, C.; HASLEHNER, W.; TRAVERSA, E. (eds.) *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 309.

⁹³⁵ En igual sentido, GARCÍA PRATS, F.A.; HASLEHNER, W.; HEYDT, V.; KEMMEREN, E.; KOFLER, G.; LANG, M.; LÜDICKE, J.; NOGUEIRA, J.; PISTONE, P.; RAVENTOS-CALVO, S.; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, E.; RICHELLE, I.; RUST, A.; SHIERS, R.; VALENTE, P.: “EU Report Subject 1”, *op. cit.*, p. 86.

⁹³⁶ Entre otros, véase: DEBELVA, F.; LUTS, J.: “The General Anti-Abuse Rule of The Parent-Subsidiarity Directive”, *European taxation*, vol. 55, issue 6, 2015, pp. 223-234; TAVARES, R.J.S.; BOGENSCHNEIDER, B.N.: “The New De Minimis Anti-abuse Rule in the Parent-Subsidiarity Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?”, *Intertax*, vol. 43, issue 8/9; 2015, pp. 484-494; WEBER, D.: “The New Common Minimum Anti-abuse rule in the EU Parent-Subsidiarity Directive”, *Intertax*, vol. 44, issue 2, 2016, pp. 98-129.

⁹³⁷ WEBER, D.: “The New Common Minimum Anti-abuse rule in the EU Parent-Subsidiarity Directive”, *op. cit.*, pp. 113-115. En este sentido, resulta oportuno traer a colación que la propuesta original utilizaba el término “artificial”, mientras que el texto definitivo hace mención al término “falseado”. A nuestro modo de ver, era mucho más correcta y precisa la propuesta original.

⁹³⁸ CERIONI, L.: “Corporate tax harmonisation - stage II: coordination to fight tax avoidance and harmful tax competition”, *op. cit.*, p. 310. No obstante, GARCÍA PRATS considera que esta norma no debiera calificarse como una norma antiabuso general, sino como una norma antiabuso específica. Véase, GARCÍA PRATS, F.A.: “La política de la Unión Europea en materia de lucha contra la planificación fiscal agresiva ¿propuesta necesaria y adecuada?”, en GARCÍA PRATS, F.A. (coord.) *Gobernanza económica e integración fiscal en la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2016, p. 27.

principales”, por lo que se utiliza una versión mucho más amplia del elemento subjetivo⁹³⁹. Por otro lado, respecto del apartado 4, cabe decir que carece de sentido referenciar a la evasión fiscal y al fraude, ya que a nuestro juicio son el mismo fenómeno⁹⁴⁰.

En última instancia, señala GARCÍA PRATS que la modificación de este precepto “no sólo es una cláusula habilitante de la normativa interna anti-abuso, sino que es un elemento delimitador negativo de la obligación de aplicar los beneficios contemplados en la Directiva sobre la base de unos parámetros anti-abuso propios, específicos de la Directiva matriz-filiales, que se añade a los mecanismos internos de reacción frente a la evasión, fraude o prácticas abusivas”⁹⁴¹.

7. La reacción contra la elusión por parte de la Unión Europea

Los efectos derivados de la elusión fiscal han llevado a los sistemas tributarios de todos los Estados a tener que evolucionar para adaptarse a ellos. Este reto ha tenido que adecuarse y respetar los valores constitucionales y sociales propios del contexto sociocultural en el que se desarrollan y aplican⁹⁴².

Ante tales circunstancias, resulta necesario señalar el protagonismo de la OCDE como institución que ha liderado los documentos base de política fiscal en los últimos años, con especial énfasis en el Plan sobre la Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, internacionalmente conocido por sus siglas en inglés BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), ya que supuso un cambio radical en la fiscalidad internacional.

Ahora bien, el protagonismo alcanzado por la OCDE en la esfera internacional no ha conllevado a que las instituciones de la UE (Comisión y Parlamento) se hayan quedado atrás en la lucha contra la elusión fiscal internacional, sino más bien todo lo contrario,

⁹³⁹ MARRES, O.; DE GROOT, I.: “The general anti-abuse clause in the EU Parent-Subsidiary Directive”, en WEBER, D. (ed.) *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid*, Amsterdam, IBFD, 2017, p. 230.

⁹⁴⁰ En un sentido similar, MARRES, O.; DE GROOT, I.: “The general anti-abuse clause in the EU Parent-Subsidiary Directive”, *op. cit.*, p. 229.

⁹⁴¹ GARCÍA PRATS, F.A.: “La política de la Unión Europea en materia de lucha contra la planificación fiscal agresiva ¿propuesta necesaria y adecuada?”, *op. cit.*, p. 28.

⁹⁴² OLIVARES OLIVARES, B. D.: *El reto de regular la elusión...*, *op. cit.*, pp. 53-54.

han sido numerosas las acciones llevadas a cabo por la UE y que a continuación procedemos a analizar⁹⁴³.

7.1. Primeros precedentes

La Unión Europea ha llevado a cabo desde los comienzos un papel activo en la lucha contra la elusión fiscal⁹⁴⁴. En el año 1975 se reconoció explícitamente por primera vez en una resolución del Consejo que la evasión fiscal y la elusión fiscal transfronterizas provocaban pérdidas presupuestarias, violaciones de la justicia fiscal y distorsiones de la competencia y los movimientos de capital⁹⁴⁵.

La prevención de la erosión de la base imponible mediante la lucha contra la elusión fiscal y la evasión fiscal ha estado en la agenda política internacional desde la crisis económica y financiera de 2008 y la consiguiente necesidad de los Gobiernos de cubrir los déficits presupuestarios, de la cual han derivado múltiples acciones a nivel europeo e internacional⁹⁴⁶.

La primera vez que se propuso una GAAR en la legislación fiscal de la UE fue en la propuesta de directiva sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS), publicada el 16 de marzo de 2011⁹⁴⁷. Esta GAAR no está

⁹⁴³ CARBAJO VASCO, D.: “El informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional”, *Carta Tributaria Monografías*, n.º 2014, apartados 3.2 y 3.3. En igual sentido, SCHÖN afirma que la UE ha sido una de las fuerzas motrices en esta lucha. Véase, SCHÖN, W.: “Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan”, *op. cit.*, p. 287. A este respecto, resulta de interés el análisis secuencial realizado por la profesora SOLER ROCH en relación con las principales iniciativas llevadas a cabo en paralelo sobre este tema por la OCDE y UE. Véase, SOLER ROCH, M.T.: “EU BEPS vs. BEPS: Una reflexión crítica”, en HOYOS JIMÉNEZ, C.; GARCÍA NOVOA, C.; FERNÁNDEZ CARTAGENA, J.A. (dirs.) *Nueva fiscalidad: estudios en homenaje a Jacques Malherbe*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017, pp. 1087-1098.

⁹⁴⁴ SCHÖN, W.: “Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan”, *op. cit.*, p. 287; PISTONE, P.: “International tax coordination through the BEPS project and the exercise of tax sovereignty in the European Union”, en ENGLISH, J. (ed.) *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism*, Ámsterdam, IBFD, 2016, pp. 219-252.

⁹⁴⁵ Council Resolution of 10 February 1975 on the measures to be taken by the Community in order to combat international tax evasion and avoidance, OJEC C 35/1, 14.02.1975.

⁹⁴⁶ VAN THIEL, S.: “European Union Action Against Tax Avoidance and Evasion: Internal and External Aspects”, en KOFLER, G.; MASON, R.; VAN THIEL, S. (eds.) *Tax Evasion and Tax Avoidance: Symposium on EU Tax Policy*, Vienna, LexisNexis, 2011, p. 66. En un sentido similar, DE BROE y GOMMER señalan que “a principios de la década de 2010 se observa un cambio en la actitud del legislador de la UE hacia la prevención de las prácticas abusivas”. Véase, DE BROE, L.; GOMMERS, S.: “Article 29: Entitlement to Benefits (European Union) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD*, 2021, online source, section 2.3.

⁹⁴⁷ Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS), COM (2011) 121 final, 16.03.2011.

relacionada con la crisis económica y financiera que derivó de la quiebra de Lehmann Brothers, ya que la Comisión terminó sus trabajos al respecto antes del estallido de la crisis⁹⁴⁸. El tenor literal es el siguiente:

“Las operaciones artificiales, realizadas con el único fin de eludir impuestos, no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades comerciales realizadas de buena fe en las que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir entre dos o más operaciones que tienen el mismo resultado comercial pero que dan lugar a bases imponibles diferentes”.

Nótese, de nuevo, la incorrecta traducción, pues en el artículo 80 de la propuesta de directiva en la versión en inglés se refleja “general anti-abuse rule” y en la versión en español “norma general antifraude”.

7.2. Recomendación de la Comisión sobre la planificación fiscal agresiva

A pesar de existir algunas actuaciones previas, la preocupación por luchar contra la elusión y la evasión a nivel de la UE se produjo, principalmente, a partir de 2012⁹⁴⁹. La Comisión publicó dos importantes comunicaciones contra el “fraude y la evasión fiscal”⁹⁵⁰ y una Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva⁹⁵¹, en la que se recomendaba a los Estados miembros que adoptaran una normativa general antielusión para contrarrestar la elusión que quedaba fuera del ámbito de las SAARs.

⁹⁴⁸ MITROYANNI, I.: “Chapter 2: European Union”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 21-22.

⁹⁴⁹ Aunque algunos autores califican de “tímida” la preocupación de las instituciones de la UE para prevenir la elusión fiscal y la evasión fiscal en el seno de la UE. Véase, LUCAS DURÁN, M.: “Coordinación en el seno de la Unión Europea para luchar contra el fraude y elusión fiscales. Viejas y nuevas medidas”, en ADAME MARTÍNEZ, F.J.; RAMOS PRIETO, J. (coords.) *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, p. 624.

⁹⁵⁰ La primera de ellas fue la “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países”. Bruselas 27/06/2012. COM(2012) 351 final. La segunda fue la “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”. Bruselas 6/12/2012. COM(2012) 722 final.

⁹⁵¹ Recomendación 2012/772/UE de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva, *DOUE* L 338/41, 12.12.2012

En la elaboración de esta GAAR se tuvieron en consideración todas las aportaciones realizadas por los Estados miembros sobre la GAAR propuesta en la BICCIS. Además, la GAAR propuesta en la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva es fruto de la crisis económica y financiera, esto es, se produce un cambio en las iniciativas de UE. Con anterioridad, la liberalización del mercado interior fue el objetivo subyacente de las iniciativas de política fiscal; sin embargo, tras la crisis, las iniciativas van encaminadas hacia la lucha contra la elusión y el abuso fiscal⁹⁵².

En relación con el contenido de la Recomendación de la Comisión para luchar contra la planificación fiscal agresiva, MARTÍN LÓPEZ denuncia la impropiedad del lenguaje utilizado en la versión española de la recomendación. En este sentido, pone de manifiesto la utilización del término “norma general antifraude” y “evadir impuestos”, mientras que la versión inglesa del documento utiliza, respectivamente, “*general anti-abuse rule*” y “*avoiding taxation*”, situando así la planificación fiscal agresiva en el campo de la elusión fiscal⁹⁵³.

La GAAR propuesta por la Comisión en la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva parece ligar la artificiosidad de la conducta del contribuyente a la ausencia de sustancia económica. Además, busca una objetivación de lo subjetivo para reducir la inseguridad y conflictividad jurídica que derivarían de las dificultades inherentes a la prueba de dicho elemento intencional⁹⁵⁴.

Por su parte, DOURADO señala que la Recomendación de la Comisión contra la planificación fiscal agresiva adopta un enfoque holístico, el hecho de que se aplique

⁹⁵² MITROYANNI, I.: “Chapter 2: European Union”, *op. cit.*, p. 22.

⁹⁵³ MARTÍN LÓPEZ, J.: “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, *op. cit.*, apartado 1.

⁹⁵⁴ *Ibidem*, apartado 2.3.2.1. No obstante, le llama poderosamente la atención a MARTÍNEZ LAGUNA como en la Recomendación contra la planificación fiscal agresiva se propuso una norma general antiabuso, “más si cabe cuando la propia definición no hace mención alguna al necesario elemento de artificiosidad propio del abuso”. Véase, MARTÍNEZ LAGUNA, F.D.: “La desnaturalización del abuso y los (nuevos) límites de la planificación fiscal: entre la recaudación y el desaliento”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, p. 68. Sin embargo, debemos discrepar del criterio sostenido por dicho autor, pues en el apartado 4.2. se hace referencia al término artificial y en el apartado 4.4. se establecen una serie de indicios que darían lugar a que el mecanismo fuera calificado como artificial.

también a la lucha contra el abuso del derecho interno no es incompatible con el reparto de competencias entre la UE y los Estados miembros⁹⁵⁵.

En ese orden de cosas, resulta oportuno poner de manifiesto que, mientras que la GAAR propuesta en la BICCIS hacía referencia a “finalidad única” (*sole purpose*), la GAAR propuesta en la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva utiliza el término “propósito esencial”, proporcionando algunas orientaciones en torno al elemento subjetivo. Concretamente, establece que “una finalidad determinada se considerará esencial cuando, a la vista de las circunstancias del caso, cualquier otra finalidad que se atribuya o pueda atribuirse al mecanismo o a la serie de mecanismos parezca, a lo sumo, insignificante”⁹⁵⁶.

Por otro lado, dentro del listado no exhaustivo de situaciones que pueden ser abusivas establecido en el artículo 4.7., la primera de ellas (“el importe no está incluido en la base imponible”) es más propia de una conducta evasiva que de una conducta elusiva⁹⁵⁷.

Así las cosas, del examen anterior se observa que la GAAR propuesta por la Comisión en la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva ha servido de precedente de propuestas futuras. En este sentido, resulta oportuno referenciar que, en la segunda propuesta sobre el Impuesto sobre Transacciones Financieras, se incluyó una GAAR prácticamente idéntica a la que se incluyó en la Recomendación para luchar contra las prácticas agresivas⁹⁵⁸. Tras ello, en el año 2015 se incluyó la modificación de la Directiva matriz-filial⁹⁵⁹, la cual sirvió como claro precedente de la GAAR ATAD⁹⁶⁰. A tal efecto, cabe resaltar que la modificación de la Directiva matriz-filial rebajó el nivel de abuso del “objetivo esencial” al “objetivo principal o uno de los objetivos principales”, y

⁹⁵⁵ DOURADO, A.P.: “Aggressive tax planning in EU law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6”, *op. cit.*, p. 52.

⁹⁵⁶ Recomendación 2012/772/UE de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva, *cit.* apartado 4.6.

⁹⁵⁷ SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “La teoría sobre la prohibición del abuso del derecho europeo como base de las cláusulas anti-elusivas generales nacionales”, *op. cit.*, p. 239.

⁹⁵⁸ Véase artículo 13 de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre transacciones financieras, COM (2013) 71 final, 14.2.2013

⁹⁵⁹ Council Directive (EU) 2015/121 of 27 Jan. 2015 amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different member states, *OJEU L 21/1*, 28.01.2015.

⁹⁶⁰ DE BROE, L.; BECKERS, D.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive: an analysis against the wider perspective of the European court of justice’s case law on abuse of EU law”, *op. cit.*, p. 140.

esa misma terminología ha sido utilizada en el artículo 6 ATAD y en la PPT, lo cual facilita en gran medida a la Administración tributaria la calificación como abusivo.

7.3. Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)

7.3.1. Contexto y justificación

La Comunicación -COM (2015) 302 final- de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo fue su respuesta al Plan BEPS. De esta se desarrolló el *Anti-Tax Avoidance Package (ATAP)*⁹⁶¹, y dentro de este paquete antielusión se encuentra la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, conocida como *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)*⁹⁶².

La propuesta legislativa de la ATAP supone un giro en el razonamiento de la Comisión europea sobre el tipo de medidas que considera oportunas para fomentar el mercado interior. Con carácter previo a esa propuesta, se consideraba que para impulsar el mercado interior había que favorecer el entorno empresarial, bien reduciendo las cargas administrativas o bien reduciendo la carga fiscal (eliminación de la doble imposición). Sin embargo, con la propuesta de la ATAP se justifican unas disposiciones comunitarias en materia de fiscalidad directa con la finalidad de luchar contra las prácticas de elusión fiscal, que generan situaciones que afectan considerablemente el mercado interior y la igualdad de condiciones⁹⁶³. La ATAD ha fijado un marco común en el que los Estados

⁹⁶¹ Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo. “Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales”, COM (2015) 302 final, de 17.6.2015. El paquete ATAP estaba compuesto por la propuesta de Directiva Antielusión (ATAD), la Recomendación de la Comisión europea en materia de Convenios de doble imposición, una nueva propuesta de modificación de la Directiva de Cooperación Administrativa (DAC4) y la Comunicación sobre la estrategia exterior.

⁹⁶² Directiva 2016/1164/UE 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, DOUE L 193/1, 19.07.2016.

⁹⁶³ POZA CID, R.: “El proyecto BEPS en la UE. Gestión del paquete ATAP”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 92-93.

implementen medidas antiabuso que eviten que sus bases imponibles se vean erosionadas⁹⁶⁴.

A nivel de la UE se consideró que era conveniente una actuación conjunta que impulsase la transposición temprana de los estándares mínimos del Plan BEPS y que se hiciese de manera uniforme en la UE, evitando diferencias entre las legislaciones que pudieran dar lugar a sesgos involuntarios que afecten al mercado interior⁹⁶⁵. Ahora bien, desde los albores del Plan BEPS estuvo presente la preocupación, por parte de los Estados miembros en la UE, en torno a las dificultades de aplicar determinadas medidas a nivel de la UE, teniendo en consideración las especiales características del territorio⁹⁶⁶.

La Comisión Europea justificó la adopción de la ATAD -incluyendo una norma general antiabuso- por la necesidad de garantizar una aplicación uniforme del Plan BEPS en la UE. Así las cosas, del análisis del conjunto normativo de la ATAD puede colegirse que ni todo el programa BEPS aparece implementado en la ATAD, ni todas las medidas establecidas en la ATAD son fruto de BEPS⁹⁶⁷. La finalidad era actuar de forma coordinada a nivel de la UE, lo cual requiere un enfoque común para afrontar los

⁹⁶⁴ TRAVERSA, E.; ZUBIMENDI CAVIA, A.: “La comunicación sobre la Estrategia de Acción Exterior y las competencias exteriores de la Unión Europea en materia de fiscalidad: mercado interior y soberanía diplomática y tributaria”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, p. 554.

⁹⁶⁵ PISTONE, P.; WEBBER, D.: “An introduction to the Anti-Tax Avoidance Directive and the implementation of the BEPS Project in the European Union”, en PISTONE, P.; WEBBER, D. (eds.) *The implementation of Anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, Amsterdam, IBFD, 2018, p. 7; SZUDOCZKY, R.: “The relationship between primary, secondary and national law”, en HJI PANAYI, C.; HASLEHNER, W.; TRAVERSA, E. (eds.) *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 100.

En este sentido, el apartado 2 ATAD, establece: “Además, en las Conclusiones se respalda una rápida y efectiva aplicación coordinada de las medidas contra la BEPS en el plano de la UE y se considera que las directivas de la UE deben ser, en su caso, el mejor medio para poner en práctica las conclusiones BEPS de la OCDE a escala de la UE. Para el buen funcionamiento del mercado interior es esencial que, como mínimo, los Estados miembros cumplan los compromisos que han adquirido en virtud del proyecto BEPS y, más en general, que adopten medidas destinadas a desalentar las prácticas de elusión fiscal y garantizar una fiscalidad justa y eficaz en la Unión, de manera suficientemente coherente y coordinada. En un mercado caracterizado por la gran integración de las economías, es necesario adoptar enfoques estratégicos comunes y una acción coordinada a fin de mejorar el funcionamiento del mercado interior y potenciar al máximo los efectos positivos de la iniciativa contra la BEPS. Por otra parte, solo un marco común puede permitir evitar la fragmentación del mercado y poner fin al falseamiento del mercado y a las asimetrías existentes en la actualidad. Por último, contar con medidas nacionales de aplicación que se atengan a un planteamiento común en toda la Unión aportaría seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que dichas medidas serían compatibles con el Derecho de la Unión”.

⁹⁶⁶ POZA CID, R.: “El proyecto BEPS en la UE. Gestación del paquete ATAP”, *op. cit.*, p. 95 y 100.

⁹⁶⁷ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 25.

problemas transfronterizos y evitar enfoques nacionales divergentes que puedan originar resquicios para la planificación fiscal abusiva⁹⁶⁸.

No cabe objeción al hecho de que la falta de coordinación de medidas fiscales entre Estados miembros afecta al mercado interior, pero ello no basta para justificar la adopción de cualquier medida tributaria, sobre todo cuando ello pueda conllevar la restricción de las libertades fundamentales sobre las que pivota el mercado único, como es el caso de algunas medidas recogidas en la ATAD⁹⁶⁹. A tal efecto, la ATAD se aborda desde la perspectiva del mercado interior a través de la óptica de las prácticas de evasión y elusión fiscal, en el sentido de que estas prácticas provocan pérdidas presupuestarias y violaciones del principio de equidad fiscal, afectando en última instancia al funcionamiento del mercado común⁹⁷⁰.

La redacción del artículo 6 ATAD se ha visto influenciada por otras normas que ya existían en las directivas sectoriales. Las GAARs de la Directiva de intereses y cánones, Directiva matriz-filial y la Directiva de fusiones tienen como objetivo evitar el abuso de los beneficios concedidos por estas Directivas. Sin embargo, la GAAR de la ATAD tiene un objetivo más amplio para luchar contra el abuso del impuesto sobre sociedades.

La ATAD entró en vigor en 2019 y obligó a todos los Estados miembros de la UE a adoptar una disposición general contra el abuso. Esto supone una uniformización en cuanto al concepto de abuso para el impuesto sobre sociedades, pero al mismo tiempo genera importantes dificultades de aplicación para los Estados miembros, lo cual provoca inseguridad jurídica para los contribuyentes⁹⁷¹.

⁹⁶⁸ POZA CID, R.: “El proyecto BEPS en la UE. Gestión del paquete ATAP”, *op. cit.*, p. 105.

⁹⁶⁹ BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, p. 136. Además, exponen dichos autores que “las medidas incorporadas a ATAD más que facilitar el ejercicio de las libertades fundamentales para la realización del mercado interior, tienen como propósito principal prevenir la erosión de bases imponibles y hacer posible el gravamen de los beneficios y ganancias allí donde se generen, poniendo límites a la planificación fiscal agresiva y previniendo el abuso en materia tributaria”. *Ibidem*, p. 137.

⁹⁷⁰ KOFLER, G.: “EU power to tax: competences in the area of direct taxation”, en HJI PANAYI, C.; HASLEHNER, W.; TRAVERSA, E. (eds.) *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 15. En este sentido, ZIMMER señala que las operaciones de elusión fiscal socavan la equidad vertical, pues aquellos con mayor riqueza tienen más oportunidades de realizar operaciones de elusión fiscal. Véase, ZIMMER, F.: “In defence of general anti-avoidance rules”, *op. cit.*, p. 220.

⁹⁷¹ TRAVERSA, E.: “The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting?”, *op. cit.*, p. 2. En este sentido, POZA CID señalaba que

7.3.2. **Ámbito de aplicación**

Las propuestas a nivel de la UE en el ámbito de la fiscalidad directa se han caracterizado por su lenta tramitación, con propuestas que han permanecido durante años en la agenda política de la UE. Sin embargo, la ATAD supuso una excepción a esa regla, ya que se aprobó en un plazo récord y sin precedentes: seis meses desde la publicación de la Propuesta de Directiva⁹⁷². Concretamente, la ATAD fue propuesta por la Comisión el 28 de enero de 2016 en el marco del paquete ATAP. Tras la discusión de varios textos, el 17 de junio de 2016, el ECOFIN alcanzó un acuerdo sobre el contenido final de la Directiva, el cual fue confirmado por unanimidad el 12 de julio mediante el sistema de «silencio positivo», al no presentar ningún Estado miembro objeción alguna.

Debido a la premura en la que fue aprobada, son varios los problemas que se desprenden y, entre ellos, el ámbito de aplicación de la ATAD es un tema preocupante. El objetivo político de la ATAD es doble, por un lado, que las empresas no puedan abusar de las libertades comunitarias y, por otro, que las propias libertades, así como las directivas fiscales que las desarrollan, sean efectivas y propicien un mercado común⁹⁷³. Con todo, en relación con la intención de terminar con las posibles lagunas existentes en el diseño de normas antiabuso generales de los Estados miembros, cabe decir que la vocación armonizadora sobrepasa el ámbito estrictamente comunitario, y prueba de ello es lo expuesto en el apartado 11 del preámbulo de la Directiva: “(...) es importante garantizar la aplicación uniforme de esas normas generales en situaciones de ámbito nacional, dentro de la Unión y en relación con terceros países, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran”.

El hecho de que el apartado 11 del preámbulo de la ATAD establezca que el artículo 6 debe aplicarse en situaciones transfronterizas y nacionales de manera uniforme, se trata, en última instancia, de evitar la aplicación discriminatoria de las GAARs armonizadas de

la ATAD fue la Directiva más complicada que se aprobó en el ámbito de la fiscalidad directa, pues cambió el panorama, ya que implicaba pasar de una recomendación a una disposición legislativa que obligaba a los Estados miembros a transponerla. Véase, POZA CID, R.: “El proyecto BEPS en la UE. Gestación del paquete ATAP”, *op. cit.*, p. 107.

⁹⁷² En este sentido, señala DE LA FERIA que la rapidez con la que se aprobó es muestra de la tendencia y el impulso político a la introducción de nuevos mecanismos contra la elusión fiscal, aunque también por el escaso escrutinio al que se sometieron sus disposiciones. Véase, DE LA FERIA, R.: “EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms”, *op. cit.*, p. 179.

⁹⁷³ TRAVERSA, E.; ZUBIMENDI CAVIA, A.: “La comunicación sobre la Estrategia de Acción Exterior y las competencias exteriores de la Unión Europea en materia de fiscalidad: mercado interior y soberanía diplomática y tributaria”, *op. cit.*, p. 555.

la UE al exigir que el alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran⁹⁷⁴. En este sentido, debemos preguntarnos qué significa esto, ¿se está armonizando la cláusula antiabuso?

Algunos autores como KUŹNIACKI consideran que el artículo 6 ATAD armoniza una norma general antiabuso en el ámbito del derecho fiscal entre todos los Estados miembros. De ahí que tenga un ámbito de aplicación muy amplio y utilice algunos términos poco precisos (ej. “*the main purpose or one of the main purposes*” or “*not genuine*”)⁹⁷⁵. En un sentido similar se pronuncia FAYOS COBOS cuando afirma que la Directiva parece que intenta realizar una labor armonizadora del impuesto sobre sociedades de los Estados miembros a nivel de la UE bajo los principios de subsidiariedad y proporcionalidad. Aunque matiza que esta labor armonizadora es insuficiente en determinados aspectos: qué se entiende por “impuesto sobre sociedades” o a qué tipo de sociedades se aplica esta Directiva⁹⁷⁶.

Sin embargo, a nuestro modo de ver parece que más que una armonización, nos encontramos ante una auténtica uniformización, esto es, estamos ante un auténtico proceso de convergencia normativa de regulación interna y transfronteriza, que no se agota con la simple armonización normativa, sino que además exige una aplicación uniforme, es decir, interpretativa y aplicativa, y esto únicamente se consigue invistiendo al Tribunal de Justicia de competencia para pronunciarse también sobre cláusulas internas ahora armonizadas⁹⁷⁷. Asimismo, resulta destacable que la pretendida aplicación uniforme de la norma establecida en el artículo 6 ATAD es garantía de un mismo estándar antiabuso, lo que en cierta medida contradice la previsión del artículo 3 de la ATAD que busca un “nivel mínimo de protección” que no es óbice “para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección

⁹⁷⁴ BAEZ MORENO, A.: “A Pan-European GAAR? Some (Un) expected Consequences of the Proposed EU Tax Avoidance Directive Combined with the Dzodzi Line of Cases”, *British Tax Review*, n.º 2, 2016, p. 143; KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, en HASLEHNER, W.; PANTAZATOU, K.; KOFLER, G.; RUST, A. (eds.) *A guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 131.

⁹⁷⁵ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 128.

⁹⁷⁶ FAYOS COBOS, C.: “El ámbito de aplicación de la Directiva y el principio de subsidiariedad”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, p. 121.

⁹⁷⁷ Ahora bien, no podemos hablar de una armonización exhaustiva cuando la Directiva autoriza (como en este caso) a “los Estados miembros a adoptar o mantener, en el ámbito regulado por esta Directiva, disposiciones más estrictas, a fin de garantizar una mayor protección del consumidor, siempre que esta facultad se ejerza respetando el Tratado”. Véase, sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de diciembre de 2008, caso *Lodewijk Gysbrechts y Santurel Inter BVBA* (C-205/07), ECLI:EU:C:2008:730, párr. 34.

más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades”. En definitiva, su uniformidad aplicativa exige no solo un diseño normativo común, sino también un mismo estándar de protección de bases imponibles, y ello es difícilmente alcanzable con el emplazamiento a un posterior desarrollo normativo por parte de los Estados miembros⁹⁷⁸.

El hecho de que el artículo 3 ATAD permita formalmente a los Estados miembros aplicar o reelaborar sus actuales disposiciones para salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades, dificulta la concreción de los acuerdos abusivos, pues dependerá del criterio seguido por cada Estado miembro⁹⁷⁹.

En este sentido, parece que la relación entre el artículo 3 y el artículo 6 de la ATAD no está demasiado clara. Parte de la doctrina señala que el artículo 3 no puede servir como argumento para variar los elementos estructurales del concepto general de abuso de la UE, haciendo el mismo más rígido con ocasión de lo dispuesto en el citado precepto⁹⁸⁰. En este mismo sentido se pronunció WEBER en el contexto de reforma de la Directiva matriz-filial, quien defendía que la inclusión de una cláusula general antiabuso en la Directiva matriz-filial como estándar mínimo no podía suponer carta blanca para los Estados miembros⁹⁸¹.

Por otra parte, algunos autores consideran que el artículo 6 crea un umbral de abuso tan bajo que es difícil interpretar esa norma de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el abuso aplicable al derecho fiscal. Por todo ello, no hay una norma

⁹⁷⁸ DE JUAN CASADEVALL, J.: “La codificación de la cláusula antiabuso en el derecho de la Unión (II)”, *Crónica Tributaria*, n.º 171, 2019, p. 167.

⁹⁷⁹ En ese mismo sentido se pronuncian BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ al afirmar que “en este contexto bien podría resultar que una norma interna antiabuso fuera más exigente que la Directiva por lo que se refiere a la definición de qué transacciones deben ser consideradas abusivas. Y, si esto fuera así, la conclusión inmediata sería que la norma interna y la norma comunitaria no ofrecen la «misma solución»”. Véase, BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, p. 164.

⁹⁸⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿el principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden POST-BEPS?”, *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y tributación*, n.º 407, 2017, p. 33. En un sentido similar, DE BROE y BECKERS entienden que es poco probable que los Estados miembros puedan establecer unas GAAR más estrictas que las de la ATAD, al menos en situaciones transfronterizas. Véase, DE BROE, L.; BECKERS, D.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive: an analysis against the wider perspective of the European court of justice’s case law on abuse of EU law”, *op. cit.*, p. 141.

⁹⁸¹ WEBER, D.: “The New Common Minimum Anti-abuse rule in the EU Parent-Subsidiary Directive”, *Intertax*, vol. 44, issue 2, 2016, pp. 98 y ss.

mínima en el artículo 6, sino más bien constituye una norma máxima para evitar el abuso del derecho fiscal, lo cual lo sitúa al borde de la compatibilidad con el derecho primario de la UE⁹⁸². Solo una interpretación razonable del artículo 6 (más allá de su redacción) permite que se entienda compatible con el derecho primario de la UE⁹⁸³.

En definitiva, la aplicación del artículo 6 de la ATAD no va a ser tarea sencilla, dado que nos encontramos ante la paradoja de que, a diferencia de lo que ocurre con otras normas de la UE, se ha aprobado una cláusula general antiabuso en un marco normativo no armonizado, y esto se debe a que la cláusula del artículo 6 se vincula a una normativa nacional de cada Estado miembro que es ajena al derecho de la UE y cuyo monopolio interpretativo ni siquiera corresponde al Tribunal de Justicia. Ello determinará que los tribunales nacionales de cada Estado miembro tengan que hacer un esfuerzo en la explicación y aclaración de su propia legislación nacional al Tribunal de Justicia (cuestión nada sencilla dado que en muchos casos los mismos tribunales nacionales no tienen claros los límites en la distinción de sus propias normas antiabuso). Asimismo, se puede esperar que el Tribunal de Justicia pueda ser más abstracto y reenviar en muchos asuntos la solución del caso concreto al tribunal nacional cuyo derecho interno ha sido objeto de abuso⁹⁸⁴.

Por ende, en las siguientes líneas, trataremos de aclarar el contenido del artículo 6 de la ATAD para garantizar su aplicación con el fin de evitar la elusión fiscal mediante el abuso del derecho, para de esta forma preservar la planificación fiscal mediante su correcto uso.

⁹⁸² En relación con el carácter mínimo de protección que el artículo 3 ATAD predica del conjunto del texto, señala DE JUAN CASADEVALL que es, en gran medida, producto de ese consenso transaccional, constituyendo un auténtico máximo regulatorio, sobre todo en aquellas materias en las que existe una abierta exposición a las libertades comunitarias. Véase, DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, pp. 24-25. Además, señala ZIMMER que los países del Espacio Económico Europeo (EEE, en adelante) no pertenecientes a la UE, esto es, Islandia, Liechtenstein y Noruega, la ATAD no les resulta aplicable, sin embargo, la legislación primaria de la UE sí que se aplica en la práctica a través de normas paralelas en el Acuerdo sobre el EEE. Por tanto, existe un conflicto entre los umbrales establecidos en la GAAR de la ATAD, por un lado, y en la legislación primaria de la UE/EEE, por otro. Véase, ZIMMER, F.: “In defence of general anti-avoidance rules”, *op. cit.*, p. 225.

⁹⁸³ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, pp. 132-133.

⁹⁸⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿el principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden POST-BEPS?”, *op. cit.*, pp. 33-34.

8. Codificación de la cláusula “general” antiabuso comunitaria

La introducción de una GAAR en la ATAD ha sido un gran avance en la lucha contra la elusión fiscal. A todos los Estados miembros les unió el objetivo de luchar contra la elusión fiscal para intentar proteger la base imponible nacional del impuesto sobre sociedades. En este sentido, el preámbulo de la ATAD establece de forma expresa que “las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor”⁹⁸⁵. Para ello “es necesario establecer normas que refuercen el nivel medio de protección contra la planificación fiscal abusiva del mercado interior”⁹⁸⁶.

Dentro de las normas contenidas en la ATAD, la norma más importante es la introducción de una GAAR comunitaria que se aplicará uniformemente a las operaciones nacionales y a las transfronterizas. En este sentido, la principal cuestión que se ha planteado entre la doctrina es si la GAAR del artículo 6 de la ATAD ha cambiado la definición de abuso fiscal establecida por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia⁹⁸⁷.

Siguiendo con el acertado posicionamiento de DE JUAN CASADEVALL, hemos de poner de manifiesto que esta cláusula no tiene una afiliación jurídica autónoma, sino que es el resultado de un proceso de sedimentación normativa en cuyos estratos podemos distinguir algunas técnicas antielusivas de impronta anglosajona (como la doctrina de los motivos económicos válidos), podemos distinguir alguna codificación parcial de las directivas sectoriales (especialmente de la Directiva matriz-filial), podemos distinguir también el *soft law* comunitario y, sobre todo, la creación jurisprudencial (con el protagonismo combinado de dos sentencias, *Halifax* y *Cadbury Schweppes*)⁹⁸⁸.

El abuso del derecho ha sido una creación jurisprudencial en materia tributaria, y en este sentido, las tres sentencias fundamentales de las cuales deriva esta creación son *Emsland-Särke*, *Halifax* y *Cadbury Schweppes*. Dicha jurisprudencia en materia de abuso

⁹⁸⁵ Preámbulo n.º 1 ATAD.

⁹⁸⁶ Preámbulo n.º 3 ATAD.

⁹⁸⁷ VANISTENDAEL, F.: “An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and “Tax Abuse”?”, *op. cit.*, p. 756.

⁹⁸⁸ DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 166. En un sentido similar, KUŹNIAKI expone que la ATAD se ha beneficiado de los trabajos de la Comisión Europea, de los informes BEPS y de las sentencias del Tribunal de Justicia. Véase KUŹNIAKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 136.

de derecho desempeña un papel destacado en la adecuada implementación y aplicación del artículo 6 ATAD. En primer lugar, delimita el rango de compatibilidad del artículo 6 con las libertades fundamentales. En segundo lugar, facilita la comprensión de los conceptos utilizados en el artículo 6⁹⁸⁹. Asimismo, la importancia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia para la redacción del artículo 6 quedó debidamente acreditada por la Comisión Europea, pues en la propuesta de Directiva ATAD declaró que la norma general contra las prácticas abusivas “se ha concebido de manera que refleje las pruebas sobre artificialidad del TJUE cuando se aplique dentro de la Unión”⁹⁹⁰.

La ATAD culmina con un proceso de normativización del principio general de prohibición de prácticas abusivas y su formulación positiva en una cláusula general antiabuso, aunque con todo resulta criticable que la ATAD no utilice las expresiones o conceptos plasmados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Con todo, la pregunta que debemos hacernos es la siguiente: ¿qué aporta la codificación y cómo debe conceptualizarse la interacción del principio general contra las prácticas abusivas y la GAAR de la ATAD? En este sentido, señala DE LA FERIA que la principal ventaja de la codificación es la seguridad jurídica, ya que mientras que antes se debatía si el principio de la UE contra las prácticas abusivas podía aplicarse a ámbitos no armonizados de la fiscalidad directa en ausencia de disposiciones nacionales, ahora este debate se ha resuelto por ley. No obstante, la codificación de la GAAR no altera la naturaleza del principio de prohibición del abuso a nivel UE, el cual seguirá manteniendo sus dos funciones clave: mecanismo por defecto e instrumento de control judicial. En relación con el segundo de ellos, el principio sería -supuestamente- el estándar contra el que la legislación secundaria, ya sea nacional o de la UE, puede ser evaluada. A tal efecto, se aprecian diferencias entre la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y la GAAR de la ATAD, las cuales serán analizadas seguidamente⁹⁹¹.

⁹⁸⁹ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, pp. 138-139.

⁹⁹⁰ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, COM (2016) 26 final, 28.01.2016, p. 11. No obstante, en el texto definitivo de la Directiva no se hace mención a la artificialidad, sino que se referencia la expresión “falseados”, a nuestro modo de ver de forma incorrecta e inapropiada.

⁹⁹¹ DE LA FERIA, R.: “EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms”, *op. cit.*, pp. 180-181.

8.1. Análisis del artículo 6 ATAD

El capítulo II de la ATAD lleva por título “medidas contra la elusión fiscal” (*Measures against tax avoidance*) y, dentro del mismo, en su artículo 6 se refiere a “norma general contra las prácticas abusivas” (*General anti-abuse rule*), lo cual avala nuestra opinión, esto es, el abuso es más concreto y la elusión es más general.

Ahora bien, a pesar de que la mayor parte de la doctrina interprete que la cláusula antiabuso contenida en el artículo 6 de la ATAD es una cláusula antiabuso general⁹⁹², consideramos que la misma es una cláusula específica antiabuso. Prueba de ello la encontramos en el artículo 1 de dicha Directiva, cuando establece que “la presente Directiva se aplicará a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un tercer país”. En igual sentido, el propio artículo 6 pone de manifiesto que se aplicará “a los efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades”. Por todo ello, no debiera confundirse la calificación como “norma general contra las prácticas abusivas” con “cláusula general antiabuso”, esto es, la cláusula establecida en el artículo 6 ATAD es una norma general contra las prácticas abusivas en relación con el impuesto sobre sociedades, por tanto, al verse afectado únicamente este impuesto, debería integrarse en las normas antiabuso específicas.

Hay que distinguir bien el ámbito de aplicación de unas normas y otras. Las GAARs se aplican a todos los impuestos, en tanto en cuanto están reguladas en una normativa general y no específica (en nuestro ordenamiento en la LGT). Sin embargo, las SAARs se aplican en determinados impuestos y, dentro de estos, en la mayoría de los casos, en supuestos muy concretos. Ahora bien, no solo la especificidad los hace calificarse como específicas, sino el marco normativo en el que se encuentran reguladas y los impuestos a

⁹⁹² Entre otros, DE JUAN CASADEVALL, J.: “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”, *Quincena fiscal*, n.º 11, 2020, recurso electrónico, ap. IV; CALDERÓN CARRERO, J.M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿el principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden POST-BEPS?”, *op. cit.*, pp. 28-36; MORENO GONZÁLEZ, S.: “Implementation of the EU ATAD in Spain: Outstanding Issues of a Partial Transposition”, *op. cit.*, p. 996.

los que resultaría de aplicación. De ahí que consideremos que es una cláusula específica, pero que tiene un carácter general dentro de estas⁹⁹³.

Sin embargo, parte de la doctrina considera que el ámbito aplicativo de esta cláusula no se contrae únicamente al impuesto sobre sociedades, sino que también sería aplicable a aquellas operaciones que tengan conexión directa con el impuesto sobre sociedades, concretamente serían las relacionadas con el IRNR que afectan a los establecimientos permanentes *inbound*⁹⁹⁴ y los flujos de renta (intereses, dividendos y cánones) sujetos a retenciones en el país de la fuente con arreglo al IRNR⁹⁹⁵.

Sentado lo anterior, procedemos a analizar la norma antiabuso contenida en el artículo 6 de la ATAD. Su análisis, al igual que el análisis cualquier norma jurídica, requiere, a efectos puramente sistemáticos, distinguir entre su presupuesto de hecho -definición de qué se considera abusivo- y su consecuencia jurídica -la delimitación de los efectos jurídicos-⁹⁹⁶. El tenor literal del precepto es el siguiente:

“1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten **estar**

⁹⁹³ No obstante, en aras de no generar confusión y dado que algunos autores señalan que no solo se aplica al IS, sino también al IRNR, nos referiremos a la misma como “GAAR”.

⁹⁹⁴ Los establecimientos permanentes *outbounds* estaría ya cubiertos por el impuesto sobre sociedades. En este sentido se pronuncian CALDERÓN CARRERO, J.M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿el principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden POST-BEPS?”, *op. cit.*, p. 31.

⁹⁹⁵ Esta cuestión es controvertida y en las negociaciones de la Directiva se dejó la puerta abierta a la transposición nacional que hagan los diferentes Estados miembros, considerando como algunos incluyen tales retenciones en su regulación del IS y otros no. A este respecto, por un lado, autores como DOURADO parecen posicionarse sobre la no aplicación de la GAAR sobre las retenciones en la fuente. Véase, DOURADO, A.P. “The EU Anti Tax Avoidance Package: moving ahead of BEPS?”, *Intertax*, vol. 44. n.º 6/7, 2016, p. 442. Por otro lado, autores como CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ consideran que la interpretación del artículo 6 de la Directiva Antiabuso debería conducir a su aplicación a las retenciones en la fuente vinculadas con el IS de un Estado miembro. Véase, CALDERÓN CARRERO, J.M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿el principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden POST-BEPS?”, *op. cit.*, p. 31. En un sentido similar, FAYOS considera que, desde la perspectiva española, los impuestos afectados serán el IS y IRNR. Véase, FAYOS, C.: “The scope of the Directive and the principle of subsidiarity”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (eds.) *Combating Tax Avoidance in the UE: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2019, p. 107.

⁹⁹⁶ BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, pp. 144-145.

falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.

2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales validas que reflejen la realidad económica.

3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional.” (Énfasis añadido)

La versión inglesa de la norma establece:

“1. For the purposes of calculating the corporate tax liability, a Member State shall ignore an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of the applicable tax law, **are not genuine** having regard to all relevant facts and circumstances. An arrangement may comprise more than one step or part.

2. For the purposes of paragraph 1, an arrangement or a series thereof shall be regarded as non-genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality.

3. Where arrangements or a series thereof are ignored in accordance with paragraph 1, the tax liability shall be calculated in accordance with national law.” (Énfasis añadido)

Una vez referenciado el tenor literal de la norma en ambos idiomas, debemos objetar que se ha hecho una mala traducción de la cláusula. La versión original hace referencia a “non genuine” esto es “no auténticos”, pero este término ha sido traducido como “falseados”, con lo cual está cambiándole totalmente el sentido. Además, la versión original hace mención a “arrangement”⁹⁹⁷, mientras que la traducción hace referencia a

⁹⁹⁷ A este respecto, señala ÖNER que la elección del término “arrangement” en lugar de “transaction” podría explicarse porque los planes abusivos pueden existir de muchas maneras diferentes, y el legislador no quería limitarse a las transacciones, que es un término más restringido. Véase en este sentido, ÖNER, C.: “Comparative analysis of the general anti-abuse rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance?”, *op. cit.*, p. 47, nota al pie 96, haciendo referencia a SEILER, M.: *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Vienna, Linde Verlag, 2016, p. 299.

mecanismo o serie de mecanismos. Con todo, para tratar de entender bien la cláusula hemos de eliminar esa distorsión lingüística.

A mayor abundamiento, a la vista de la versión final de la norma antiabuso, es necesario poner de manifiesto que esta difiere en gran medida del texto inicialmente recogido en el artículo 7 de la Propuesta de Directiva publicada a principios de 2016⁹⁹⁸.

Hechas las anteriores observaciones, del tenor literal del artículo 6 ATAD se extrae que contiene tres elementos que deben determinarse de forma cumulativa para ignorar las consecuencias fiscales de un mecanismo o series de mecanismos.

El primero de ellos, es “el propósito principal o uno de sus propósitos principales es la obtención de una ventaja fiscal”, este configura el denominado elemento subjetivo. En segundo lugar, “que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable”, este sería el elemento objetivo. Y, por último, que “resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes”, este sería el test de la sustancia económica o razones comerciales válidas⁹⁹⁹.

En relación con los tres elementos indicativos de abuso, señala MARÍN BENÍTEZ que a pesar de que son habituales en la dogmática de las normas antiabuso generales y se alinean a rasgos generales con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, hubiera sido deseable un anclaje en el doble test contenido en *Halifax y Cadbury*¹⁰⁰⁰.

Con todo, la redacción del artículo 6 de la ATAD es similar a la del artículo 1.2 de la Directiva matriz-filial, ambos artículos incluyen una prueba de finalidad similar¹⁰⁰¹.

⁹⁹⁸ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, COM (2016) 26 final, 28.01.2016. El tenor literal del artículo en la propuesta de Directiva era el siguiente:

“1. Un arreglo o una serie de arreglos falseados efectuados con el propósito fundamental de obtener una ventaja fiscal en detrimento del objeto o la finalidad de las disposiciones tributarias aplicables no se tendrán en cuenta a efectos de cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto de sociedades. Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte.

2. A efectos del apartado 1, un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

3. Cuando un arreglo o una serie de arreglos no sean tenidos en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará atendiendo a la realidad económica, con arreglo a la legislación nacional”.

⁹⁹⁹ KUŹNIAKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 142.

¹⁰⁰⁰ MARÍN BENÍTEZ, G.: “La Unión Europea, las competencias en materia de fiscalidad y el abuso de las libertades comunitarias”, *op. cit.*, p. 64.

¹⁰⁰¹ ÖNER, C.: “Comparative analysis of the general anti-abuse rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance?”, *op. cit.*, p. 42.

Motivo por el cual, se podrían reiterar todas las críticas sobre la omisión al término “totalmente artificiales”¹⁰⁰². Sin embargo, las críticas sobre el hecho de que el acuerdo “desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva” no pueden aplicarse a la GAAR de la ATAD, pues, en esta última se tiene que frustrar el objeto o la finalidad de la normativa tributaria nacional que resulte aplicable, por lo que requiere un análisis exhaustivo de dichas disposiciones nacionales¹⁰⁰³.

A tal efecto, para entender correctamente el concepto de abuso establecido en el artículo 6 de la ATAD debemos analizar estos elementos de forma individualizada.

8.1.1. El elemento subjetivo: propósito principal o uno de los propósitos principales es obtener una ventaja fiscal

El artículo 6 ATAD establece como elemento fundamental el elemento subjetivo (propósito)¹⁰⁰⁴. Este elemento ha generado numerosas críticas entre la doctrina, pues consideran que establece un umbral de abuso muy bajo, capaz de abarcar acuerdos económicos sólidos¹⁰⁰⁵. Lo más destacable es que el umbral que se establece para declarar el abuso, esto es, “uno de sus propósitos principales” sea la obtención de una ventaja fiscal, no encuentra apoyo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el ámbito de la fiscalidad directa en el momento de adoptar la ATAD. El Tribunal de Justicia fija ese umbral en el nivel “único, esencial o predominante”¹⁰⁰⁶. Es más, la jurisprudencia del

¹⁰⁰² En este sentido, WEBER, D.: “The New Common Minimum Anti-abuse rule in the EU Parent-Subsidiary Directive”, *op. cit.*, pp. 113-115.

¹⁰⁰³ CERIONI, L.: “Corporate tax harmonisation - stage II: coordination to fight tax avoidance and harmful tax competition”, *op. cit.*, p. 311; SANZ GÓMEZ, R.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y los grupos empresariales internacionales: análisis de los informes de la comisión consultiva del art. 159 LGT”, *op. cit.*, p. 154.

¹⁰⁰⁴ Recordemos que, en España, en el antiguo fraude de ley regulado en el artículo 24 LGT 1963 también se enfatizaba en el elemento subjetivo.

¹⁰⁰⁵ DE BROE, L.; BECKERS, D.: “The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law”, *op. cit.*, pp. 141-142.

¹⁰⁰⁶ Véase en este sentido sentencia caso *Halifax*, cit., párr. 75, 81 y 86; sentencia caso *Cadbury Schweppes*, cit., párr. 34 y 63; sentencia caso *Emsland-Staärke*, cit., párr. 39; sentencia caso *Part Service*, cit., párr. 58 y 62.

Tribunal de Justicia de 2019¹⁰⁰⁷ no pudo influir en la redacción del artículo 6 ATAD porque esta Directiva se adoptó casi tres años antes¹⁰⁰⁸.

A mayor abundamiento, en un análisis comparativo de las GAARs y de las doctrinas de abuso de derecho fiscal que estaban en vigor antes de la entrada en vigor de la ATAD, queda demostrado que el umbral para celebrar un acuerdo abusivo en los Estados miembros nunca ha bajado del propósito único, esencial o dominante de obtener una ventaja fiscal. La única GAAR que contenía la referencia a “uno de sus propósitos principales” era la de Reino Unido¹⁰⁰⁹, no obstante, debido al test de doble razonabilidad que se incluía, el umbral de abuso era más alto¹⁰¹⁰.

Además, la versión final contrasta con el texto de la propuesta original de la ATAD, pues en este se establecía el “propósito fundamental de obtener una ventaja fiscal”. En este sentido, señalan BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ que “lo más preocupante en la formulación del test es que incluso un negocio celebrado con un propósito relevante -no marginal, accesorio o intrascendente- de carácter no fiscal podría ser considerado abusivo siempre y cuando, claro está, se verificaran el resto de tests”¹⁰¹¹.

En este contexto, debemos plantearnos dos cuestiones: i) ¿por qué el Consejo de la UE utilizó la expresión “uno de los propósitos principales” en lugar de “el propósito

¹⁰⁰⁷ Nos referidos a las sentencias danesas y a *X GmbH*, en las cuales el Tribunal de Justicia hace referencia a que “uno de sus principales objetivos” sea eludir el tributo. Véase, sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), *cit.*, párr. 127; sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), *cit.*, párr. 100; y sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *X GmbH* (C-135/17), ECLI:EU:C:2019:136, párr. 77.

¹⁰⁰⁸ KUŹNIAK, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 143. Otros autores consideran que el TJUE nunca ha exigido una prueba de finalidad exclusiva y se ha movido -de forma poco clara- entre una prueba de “finalidad principal” y una de “una de las finalidades”. Véase, DANON, R.; GUTMANN, D.; LUKKIEN, M.; MAISTO, G.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; MALEK, B.: “The prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases”, *op. cit.*, p. 495.

¹⁰⁰⁹ Article 207 (1) Finance Act 2013. Analiza con detalle esta norma MARTÍN LÓPEZ. Véase, MARTÍN LÓPEZ, J.: “La norma general antiabuso del Reino Unido”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 164, 2014, pp. 79-114.

¹⁰¹⁰ OLESIŃSKA, A.: “Is polish GAAR compatible with the Directive 2016/1164 (ATAD)?”, *Toruński Rocznik Podatkowy*, 2017, pp. 114-117.

¹⁰¹¹ BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, p. 148. Asimismo, BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (eds.) *Combating Tax Avoidance in the UE: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2019, pp. 126-127. En un sentido similar STEVANATO también manifiesta su crítica a este respecto, véase STEVANATO, D.: “The new italian GAAR in light of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164)”, *European Taxation*, vol. 59, n.º 9, 2019, pp. 434-435.

principal”?); y ii) ¿cómo debemos entender la expresión “uno de los propósitos principales” para aplicar adecuadamente el artículo 6 ATAD?

A tal efecto, con la intención de determinar el concepto de ventaja fiscal, resulta oportuno referenciar lo establecido en la Recomendación de la Comisión sobre la planificación fiscal agresiva¹⁰¹². En el apartado 4.7 de la Recomendación se establece que:

“Para determinar si un mecanismo o una serie de mecanismos han producido un beneficio fiscal, tal como se indica en el punto 4.2, se invita a las autoridades nacionales a comparar el importe del impuesto adeudado por el contribuyente, teniendo en cuenta el mecanismo o mecanismos en cuestión, con el importe que ese mismo contribuyente tendría que pagar en las mismas circunstancias en ausencia de dicho(s) mecanismo(s). En este contexto, es útil considerar si se produce una o varias de las siguientes situaciones: a) un importe no está incluido en la base imponible; b) el contribuyente se beneficia de una deducción; c) se registra una pérdida a efectos fiscales; d) no se adeuda ninguna retención en origen; e) se compensa el impuesto extranjero”.

Una vez realizada esa referencia, en relación con la primera cuestión, señala KUŹNIACKI que tal vez el Consejo de la UE quería llevar el artículo 6 de la ATAD lo más cerca posible de la norma PPT con el fin de aplicar unas soluciones contra el abuso a nivel de la UE lo más parecidas posibles con las adoptadas a nivel OCDE. Asimismo, el mencionado autor apunta que la OCDE está representada por altos funcionarios fiscales de los Estados miembros y el Consejo de la UE está representado por los Gobiernos ejecutivos de los Estados miembros, representando en ambos casos los intereses de las respectivas Administraciones tributarias y no de los contribuyentes. Por todo ello, en la confección de una norma antiabuso, se optó por la que resultase más fácil de aplicación por parte de las Administraciones fiscales¹⁰¹³.

La redacción del artículo 6.1 ATAD, en parte, es muy similar a la de la PPT del artículo 29 MC OCDE 2017. No obstante, se aprecian diferencias entre ambos preceptos. En el artículo 6 ATAD se establece un requisito adicional para denegar el beneficio fiscal,

¹⁰¹² Recomendación 2012/772/UE de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva, *cit.*

¹⁰¹³ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 144.

y es que el acuerdo sea “*non genuine*” o esté falseado. Un acuerdo no genuino es un acuerdo que no se ha establecido con unas razones económicas válidas que reflejen la realidad económica. Este requisito no se encuentra presente en la PPT.

Por tanto, entendemos que la GAAR de la ATAD y la PPT del MC OCDE son diferentes. La primera diferencia está en que los objetivos de la OCDE no están enfocados a la plena integración del mercado con el objetivo de conseguir un mercado interior más cercano al nacional, tal y como pretende la Unión Europea. La segunda diferencia es que para que no concurra el abuso, las actividades económicas han de ser “genuinas” (*genuine*), plasmando así el requisito establecido en el caso *Cadbury*¹⁰¹⁴.

En relación con la segunda cuestión, la forma razonable de interpretar la frase “uno de los propósitos principales” es que sea al menos “el propósito principal”. De esta forma estará en consonancia con el derecho primario de la UE, con las GAARs existentes en los Estados miembros, así como con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre prácticas abusivas en materia de IVA¹⁰¹⁵.

No obstante, parte de la doctrina ha ido más allá en esa interpretación. En este sentido, compartimos la conclusión alcanzada por MARÍN BENÍTEZ, pues

“la búsqueda de una ventaja fiscal, aunque sea el propósito principal de la operación, no basta para aplicar la norma general antiabuso. En este sentido, el preámbulo de la Directiva reconoce que el contribuyente debe tener derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales, lo que lleva a concluir (i) que la fiscalidad puede lícitamente ser el elemento decisorio entre dos alternativas negociales y (ii) que la ilicitud de una planificación fiscal no depende solo del propósito de conseguir una ventaja fiscal (que es inherente a toda planificación fiscal) sino de la concurrencia, además, de otros factores indicativos de abuso y, en particular, de la ausencia de sustancia económica de la operación”¹⁰¹⁶.

¹⁰¹⁴ VANISTENDAEL, F.: “An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and “Tax Abuse”?”, *op. cit.*, p. 756.

¹⁰¹⁵ KUŹNIAK, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 144. Señala el mencionado autor que, si se utilizara otro criterio inferior de abuso, haría que esta norma se aplicase de forma desproporcionada, *Ibidem*, p. 171.

¹⁰¹⁶ MARÍN BENÍTEZ, G.: “El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español”, *op. cit.*, p. 97. En sentido idéntico se pronuncia la misma autora en otros trabajos, véase MARÍN BENÍTEZ, G.: “La Unión Europea, las competencias en materia de fiscalidad y el abuso de las libertades comunitarias”, *op. cit.*, p. 64; MARÍN

No tiene sentido configurar un test -el subjetivo- conforme al cual cualquier negocio resultaría abusivo para después moderar esa conclusión aplicando otros test. Debería, al menos, haberse interpretado el test subjetivo de manera más restrictiva, considerándose como abusivo cuando el propósito de obtener la ventaja fiscal fuese esencial o predominante¹⁰¹⁷.

Por todo ello, en relación con el primer elemento o requisito establecido en el artículo 6 ATAD, cabe decir que, aunque un acuerdo u operación puede tener varios motivos, lo relevante es que exista un propósito más allá del motivo fiscal, es decir, que exista una razón comercial válida. A modo de síntesis, dentro de la Unión Europea, los contribuyentes que desarrollan su actividad en diferentes países europeos tienen el derecho de poder planificarse para que la tributación les sea lo más favorable, siempre y cuando cumplan con dos condiciones: i) la transacción o el acuerdo debe ampararse en una razón válida que no sea estrictamente fiscal; y ii) debe reflejar la realidad económica¹⁰¹⁸.

8.1.2. El elemento objetivo: la ventaja fiscal es contraria al objeto o la finalidad de la ley aplicable

La finalidad y el objeto de la ley se derivan y están estrechamente vinculados a las intenciones del legislador, tal y como se articulan en el propio texto de la ley¹⁰¹⁹. Empero, determinar el objetivo último de una disposición legal no siempre será fácil,

BENÍTEZ, G.: “The European Union, the state competence in tax matters and abuse of the UE freedoms”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A. (eds.) *Combating Tax Avoidance in the UE: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2019, p. 58. Asimismo, en un sentido similar se pronuncian BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ al afirmar que “cualquier compañía que tenga la intención de realizar cualquier clase de negocio valorará las consecuencias fiscales del mismo modo que será difícil poder afirmar que uno de los propósitos principales del negocio no era precisamente obtener un trato fiscal ventajoso”, véase BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, p. 148.

¹⁰¹⁷ BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, p. 149.

¹⁰¹⁸ VANISTENDAEL, F.: “An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and “Tax Abuse”?”, *op. cit.*, pp. 756-757.

¹⁰¹⁹ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 148.

especialmente cuando la historia de la redacción o la documentación preparatoria de la ley es escasa, poco clara o ambigua¹⁰²⁰.

Este requisito es inherente a las normas antielusión, pues el fin único es el cumplimiento de la ley, es decir, respetando no solo la letra, sino también su finalidad o espíritu. Ahora bien, a pesar de que los vínculos entre la lucha contra la elusión fiscal y la interpretación teleológica de las normas tributarias han sido muy estrechos, ello no es óbice de estar exento de problemas¹⁰²¹.

Este requisito obliga a realizar una interpretación de las normas en las que se basa la concreta planificación fiscal, atendiendo a sus precedentes, contexto y espíritu o finalidad. No pudiendo ser sustituido por un análisis abstracto del ordenamiento jurídico en su totalidad¹⁰²². Ahora bien, ¿qué debemos entender por espíritu o finalidad de la ley? En las “Líneas Directrices de la OCDE para las Empresas Multinacionales” se referencia al requisito de seguir el espíritu de la ley, poniendo de manifiesto que no es un requisito para ir más allá de lo que corresponde legalmente. Concretamente, la OCDE indica que

“es importante que las empresas contribuyan a las finanzas públicas de los países anfitriones cumpliendo puntualmente con sus obligaciones tributarias. Concretamente, las empresas deberán cumplir con la letra y con el espíritu de las leyes y regulaciones tributarias de los países en los que operan. Cumplir con el espíritu de la ley significa entender y respetar la intención del legislador. Esta interpretación no significa que una empresa deba pagar un impuesto superior al importe previsto por la ley”¹⁰²³.

Tras ello, en el comentario sobre cuestiones tributarias, se referencia que:

“Una conducta responsable en materia tributaria implica que las empresas deben cumplir tanto con la letra como con el espíritu de las leyes y regulaciones impositivas de los países en lo que operan, cooperar con las autoridades y

¹⁰²⁰ DE BROE, L.; BECKERS, D.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive: an analysis against the wider perspective of the European court of justice’s case law on abuse of EU law”, *op. cit.*, p. 142.

¹⁰²¹ BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, p. 150. En un sentido similar, MARÍN BENÍTEZ, G.: “The European Union, the state competence in tax matters and abuse of the UE freedoms”, *op. cit.*, p. 59.

¹⁰²² MARÍN BENÍTEZ, G.: “El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español”, *op. cit.*, p. 98.

¹⁰²³ OCDE: *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, OECD Publishing, 2013, p. 65.

facilitarles la información que sea pertinente o exigida por la ley. Se puede decir que una empresa cumple con el espíritu de las leyes y regulaciones tributarias si toma las medidas razonables para comprender cuál fue la intención del legislador e interpreta dichas normas teniendo en cuenta tal voluntad a la luz del texto legislativo y de los antecedentes legislativos contemporáneos. No deben estructurarse las operaciones de manera que tengan resultados tributarios incompatibles con las consecuencias económicas subyacentes de la transacción salvo que exista legislación específica diseñada para tal fin. En este caso, la empresa debería tener buenas razones para pensar que la operación está estructurada de manera tal que genera un resultado tributario para la empresa que no es contrario a la intención del legislador”¹⁰²⁴.

Con todo, únicamente la elusión mediante mecanismos artificiales puede considerarse que desvirtúa el objeto o finalidad de la norma¹⁰²⁵. Así, al igual que la artificiosidad delimita la planificación fiscal de la elusión fiscal, también ayuda a distinguir entre la obtención de una ventaja fiscal en consonancia con el objeto y la finalidad de la norma frente al incumplimiento de estas últimas¹⁰²⁶.

A mayor abundamiento, debemos preguntarnos qué tribunal será el competente para determinar el objeto o la finalidad de la ley aplicable, y la respuesta dependerá de la ley aplicable en cuestión. Así, si la disposición es una norma nacional, recaerá sobre los tribunales nacionales la aclaración sobre su objeto y finalidad. Sin embargo, si es una disposición del derecho de la UE, así como si se trata de una norma nacional ya existente que recae en una cuestión armonizada del mercado interior (por ejemplo, si el Estado miembro tenía una GAAR antes de la entrada en vigor de la ATAD y, posteriormente, la sigue aplicando) será competencia del Tribunal de Justicia¹⁰²⁷.

¹⁰²⁴ *Ibidem*, p. 65.

¹⁰²⁵ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 152.

¹⁰²⁶ *Ibidem*, p. 154.

¹⁰²⁷ En este último supuesto pueden derivarse situaciones de competencia conjunta entre tribunales nacionales y el Tribunal de Justicia. Véase, DE BROE, L.; BECKERS, D.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive: an analysis against the wider perspective of the European court of justice’s case law on abuse of EU law”, *op. cit.*, p. 143.

8.1.3. El test de las razones comerciales válidas: los acuerdos no son legítimos (*not genuine*) teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes

La versión española de la ATAD hace referencia al término mecanismo “falseado”, lo cual nos llama poderosamente la atención si se compara con otras versiones de la Directiva, como por ejemplo la versión inglesa (*non genuine arrangements*), la alemana (*unangemessene Gestaltung*), la italiana (*costruzione non genuina*) o la francesa (*montage non authentique*), pues en todas ellas se evita la referencia a falsedad. Por todo ello, la versión española refuerza la equivocada percepción de la Administración española y de los tribunales al confundir los términos de negocio abusivo y negocio simulado¹⁰²⁸.

En este sentido, el artículo 6 de la ATAD establece dos elementos delimitadores de esa falsedad. Por un lado, considera que estarán falseados “por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal”. Por otro, se establece en el apartado segundo del artículo 6 ATAD que un mecanismo o serie de mecanismos “se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales validas que reflejen la realidad económica”.

La alusión a falseamiento supone un cambio terminológico considerable, aunque no debe ser indicativo de que se haya producido una modificación esencial respecto del concepto de “montaje artificial”. Dicho en otras palabras, el término falsedad no se utiliza como sinónimo de simulación¹⁰²⁹, sino más bien como indicativo de que las operaciones llevadas a cabo carecen de unas razones comerciales válidas. Asimismo, el término “razones comerciales válidas” no se utiliza como sinónimo de motivos económicos válidos o motivos no fiscales. En este sentido, como acertadamente señala MARTÍN BENÍTEZ “el hecho de que se haya utilizado la expresión «razones comerciales válidas»

¹⁰²⁸ BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, p. 153; BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive”, *op. cit.*, p. 131. En este sentido, SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO afirma que la adecuación y respeto del Derecho europeo se desvanece con la utilización del término “mecanismo falseado”, el cual es contrario con el término “montajes puramente artificiales” utilizado por el Tribunal de Justicia. SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “La teoría sobre la prohibición del abuso del derecho europeo como base de las cláusulas anti-elusivas generales nacionales”, *op. cit.*, p. 238.

¹⁰²⁹ MARÍN BENÍTEZ, G.: “La Unión Europea, las competencias en materia de fiscalidad y el abuso de las libertades comunitarias”, *op. cit.*, p. 65; MARÍN BENÍTEZ, G.: “The European Union, the state competence in tax matters and abuse of the UE freedoms”, *op. cit.*, p. 59.

en lugar de la consabida expresión «motivos económicos válidos» puede apuntar precisamente a la posibilidad de que, concurriendo razones no fiscales, pueda no obstante resultar de aplicación la norma antiabuso”¹⁰³⁰.

Un acto o negocio serán considerados genuinos cuando respondan a razones comerciales válidas que sean concordantes con la realidad económica. Por tanto, no basta con el propósito subjetivo, sino que es necesario que resista el test de realidad económica¹⁰³¹.

El término “realidad económica” parece utilizarse como reflejo de las razones comerciales válidas, y no para hacer referencia a los efectos de las operaciones (sustancia económica)¹⁰³². Algunos autores consideran que este requisito de prueba genuina pretende alinear la legislación secundaria con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el ámbito de las prácticas abusivas¹⁰³³.

Pero ¿cuáles son esas razones económicas o comerciales válidas? Dependerá del tipo de mecanismo o transacción que se lleve a cabo, en última instancia lo que viene a considerar el artículo 6 es que debe existir una realidad económica subyacente que impida la consideración de la estrategia como una transacción puramente falseada. Esto es, no hay falseamiento cuando la realidad económica demuestra o pone de manifiesto que existen razones económicas o comerciales válidas más allá de la pura obtención de una ventaja fiscal.

Al igual que en la concreción del término anterior -ventaja fiscal-, en relación con los términos “mecanismo o series de mecanismos” también resulta oportuno traer a

¹⁰³⁰ MARÍN BENÍTEZ, G.: “El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español”, *op. cit.*, p. 99. En un sentido similar se pronuncia GARCÍA BERRO al señalar que el artículo 6 ATAD “produce el riesgo de inducir a una indebida equivalencia entre el artificio negocial y la ausencia de motivos económicos válidos”. No obstante, si hay un uso regular de las formas jurídicas, esto es, no se actúa de manera artificiosa, las válidas razones comerciales deben presumirse siempre. Véase GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *op. cit.*, p. 52.

¹⁰³¹ DE JUAN CASADEVALL, J.: La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal, *op. cit.*, p. 187. En un sentido similar, LAZAROV apunta que la prueba de las razones comerciales solo puede llevar a la conclusión de que es abuso cuando la falta de razones comerciales válidas se combina con la artificiosidad entendida como falta de sustancia económica. Véase, LAZAROV, I.: *Anti-Tax Avoidance in Corporate Taxation under EU Law: The Internal Market Narrative*, *op. cit.*, p. 251.

¹⁰³² MARÍN BENÍTEZ, G.: “El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español”, *op. cit.*, p. 100.

¹⁰³³ DANON, R.; GUTMANN, D.; LUKKIEN, M.; MAISTO, G.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; MALEK, B.: “The prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases”, *op. cit.*, p. 495.

colación la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva, en cuyo apartado 4.4 se establece que:

“A efectos del punto 4.2 un mecanismo o una serie de mecanismos se consideran artificiales cuando no tienen carácter comercial. Para determinar si el mecanismo o la serie de mecanismos es artificial, se invita a las autoridades nacionales a considerar si se refieren a una o varias de las situaciones siguientes: a) la caracterización jurídica de las diferentes fases de las que consta un mecanismo es incompatible con la naturaleza jurídica del mecanismo en su conjunto; b) el mecanismo o la serie de mecanismos se ejecutan de una manera que no sería la normal atendiendo a un comportamiento comercial razonable; c) el mecanismo o la serie de mecanismos incluyen elementos que tienen por efecto compensarse o anularse entre sí; d) las operaciones concluidas son de naturaleza circular; e) el mecanismo o la serie de mecanismos dan lugar a un importante beneficio fiscal, aunque esto no se refleja en los riesgos empresariales asumidos por el contribuyente ni en sus flujos de caja; f) el beneficio esperado antes de impuestos es insignificante en comparación con el importe de la ventaja fiscal prevista”¹⁰³⁴.

Todo esto significa que el término “mecanismo o serie de mecanismos” en la práctica puede abarcar todas las posibles acciones llevadas a cabo por un contribuyente¹⁰³⁵. Asimismo, se establece que tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte. Esto significa que puede ser una parte o un todo, es decir, aquí se acoge a la doctrina *step transactions*, esto es, la constelación de actos o negocios jurídicos que tienen un propósito comercial unitario¹⁰³⁶.

¹⁰³⁴ Recomendación 2012/772/UE de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva, *cit.*, apartado 4.4.

¹⁰³⁵ GARCÍA PRATS, F.A.; HASLEHNER, W.; HEYDT, V.; KEMMEREN, E.; KOFLER, G.; LANG, M.; LÜDICKE, J.; NOGUEIRA, J.; PISTONE, P.; RAVENTOS-CALVO, S.; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, E.; RICHELLE, I.; RUST, A.; SHIERS, R.; VALENTE, P.: “EU Report Subject 1”, *op. cit.*, p. 75. En este sentido, DE JUAN CASADEVALL trae a colación lo establecido en la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva, en la cual se conecta la idea de mecanismo con “cualquier transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento”. No obstante, el mencionado autor señala que esto es una enumeración descriptiva que cubre una extensa realidad jurídica, comercial o no, e incluso meramente factual, que puede revelarse de gran utilidad como guía interpretativa. Véase, DE JUAN CASADEVALL, J.: *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, *op. cit.*, p. 185.

¹⁰³⁶ La doctrina *step transactions* postula que en determinadas circunstancias se pueda calificar la operación en su conjunto, sin tener que analizar de forma separada todos los elementos que componen la misma. Véase, SEVILLA BERNABÉU, B.: “Cuestiones debatidas sobre forma y sustancia en la tributación internacional”, *Crónica tributaria*, n.º 176, 2020, p. 120. En este sentido, CHAND señala que el origen de la doctrina *step transaction* se encuentra en la sentencia de la Supreme Court of the United States del asunto *Minnesota Tea Co. V. Helvering*, 302 U.S. 609 (January 17th 1938). Véase, CHAND, V.: *The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with special references to the BEPS project)*, *op. cit.*, p.

Con todo, resulta del todo criticable que el artículo 6 ATAD no haga referencia a montajes puramente artificiales (*wholly artificial*), pues era el término utilizado por el Tribunal de Justicia¹⁰³⁷. Otra cuestión criticable de este test es que utiliza la expresión “en la medida en que” en lugar de “cuando” en relación con las razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica, pues de ello se deriva que puede aplicarse a acuerdos que son parcialmente artificiales, en lugar de aplicarse a los que son totalmente artificiales¹⁰³⁸.

A la vista de este test, BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ consideran que si este test permite calificar como no abusivo un negocio que tenga una finalidad (no fiscal) válida, resulta difícil de comprender cómo se relaciona este con el test subjetivo; pues, el test subjetivo parecía indicar que la existencia de un propósito no fiscal no permitía excluir el carácter abusivo del negocio, y, sin embargo, el test de las razones comerciales válidas parece ir en la dirección contraria. Por tanto, consideran que no tiene sentido alguno establecer en una norma un presupuesto de aplicación que otra parte de esa misma norma termina convirtiéndolo en inútil¹⁰³⁹.

8.2. Consecuencias legales de su aplicación

El apartado tercero del artículo 6 de la ATAD establece la consecuencia legal de su aplicación. Esta consiste en la desaparición del mecanismo y la aplicación la deuda tributaria de acuerdo con la legislación nacional. Lo único claro del análisis del párrafo tercero es que cuando un negocio sea calificado como abusivo, el Estado miembro deberá ignorarlo y denegar las ventajas fiscales que pudieran derivarse del mismo¹⁰⁴⁰. Sin

34. Sin embargo, otros autores como PÉREZ ROYO señalan que la doctrina *step transaction* fue desarrollada por el Comité Judicial de la Cámara de los Lores en los asuntos *WT Ramsay Ltd v. IRC* (1982, A.C. 300) y *Furniss v Dawson* (1984, A.C. 474). Para un análisis más exhaustivo, véase PÉREZ ROYO, F.: “La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)”, *Quincena fiscal*, n.º 10, 2005, pp. 11-32. Asimismo, véase, ROSENBERG, J.D.: “Tax avoidance and income measurement”, *Michigan Law Review*, vol. 87, n.º 2, 1988, pp. 400-417.

¹⁰³⁷ DE BROE, L.; BECKERS, D.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive: an analysis against the wider perspective of the European court of justice’s case law on abuse of EU law”, *op. cit.*, p. 143.

¹⁰³⁸ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 156.

¹⁰³⁹ BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, p. 154; BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive”, *op. cit.*, pp. 131-132.

¹⁰⁴⁰ Algunos autores han señalado que la utilización del término “*ignore an arrangement*” es muy controvertido, puesto que es muy difícil establecer los límites y, además, no está claro lo que significa el

embargo, la norma no aclara explícitamente si ese negocio tendrá que ser sustituido por otro a efectos de determinar las consecuencias fiscales pertinentes¹⁰⁴¹.

Tradicionalmente, la consecuencia jurídica de una norma general antiabuso era la sustitución, a efectos fiscales, del negocio abusivo por otro negocio que no tuviese los mismos vicios¹⁰⁴². Esto implicaba que no solo se eliminaba la ventaja fiscal obtenida, sino que se producía una recharacterización de la operación¹⁰⁴³. Sin embargo, la norma antiabuso de la ATAD se limita a establecer que la deuda tributaria se calculará “con arreglo a la legislación nacional”.

En este contexto, el artículo 6.3 ATAD admite, en principio, dos posibles interpretaciones. La primera de ellas sería que la Directiva confiere a los Estados miembros total libertad en relación con esta cuestión, pudiendo o no determinar la recharacterización. La segunda interpretación sería que el cálculo de la deuda tributaria conforme a la legislación nacional impone la determinación de los hechos que se hubieran producido de no haber existido el negocio abusivo, debiendo aplicar las normas nacionales pertinentes. Así las cosas, la segunda interpretación es la única que parece razonable, pues no tendría sentido codificar una norma antiabuso a nivel europeo y, posteriormente, dejar a juicio de los Estados miembros la tributación “correcta” que tal norma pretende proteger¹⁰⁴⁴.

término en sí mismo. En este sentido, ÖNER señala que “ignore” podría significar “negarse a tomar nota o hacer caso omiso de los acuerdos o no prestar atención a los acuerdos”. Véase, ÖNER, C.: “Comparative analysis of the general anti-abuse rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance?”, *op. cit.*, p. 48; ÖNER, C.: “General anti-abuse rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: another brick in the wall to prevent tax avoidance?”, *op. cit.*, p. 330. En idéntico sentido, se pronuncian DE BROE y BECKERS al afirmar que ignorar debe interpretarse como “negarse a reconocer”, esto es, los acuerdos abusivos deben ser simplemente omitidos. Véase, DE BROE, L.; BECKERS, D.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive: an analysis against the wider perspective of the European court of justice’s case law on abuse of EU law”, *op. cit.*, p. 143.

¹⁰⁴¹ BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, p. 155; BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive”, *op. cit.*, p. 132.

¹⁰⁴² BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive”, *op. cit.*, p. 133; BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, p. 155.

¹⁰⁴³ Así sucede en el artículo 15.3 LGT cuando establece “en las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora”.

¹⁰⁴⁴ BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, pp. 155-156; BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive”, *op. cit.*, p. 133.

No obstante, DE BROE y BECKERS se han mostrado críticos con la segunda parte del artículo 6.3 ATAD, consideran que el establecer que “la deuda tributaria se calculará de acuerdo con la legislación nacional”, contradice la obligación de los Estados miembros de ignorar las transacciones abusivas, pues, en última instancia, deja en manos de las Administraciones fiscales nacionales el calcular de nuevo la deuda de acuerdo con la legislación nacional¹⁰⁴⁵.

Por añadidura, resulta oportuno destacar que en la propuesta de la ATAD, en su artículo 7.3 se establecía que “la deuda tributaria se calculará atendiendo a la realidad económica, con arreglo a la legislación nacional”, esto es, en el mismo sentido en el que se establecía en el apartado 4.2. de la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva, cuyo tenor literal establece, “las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica”. Sin embargo, la versión definitiva de la ATAD omitió el término “realidad económica”. El motivo por el que se eliminó la referencia a “realidad económica” se debió a que no todos los Estados miembros reconocen un concepto de sustancia o realidad económica en su derecho interno¹⁰⁴⁶; sin embargo, ese argumento nos parece débil, y su omisión genera gran inseguridad, afectando sobre todo a los contribuyentes¹⁰⁴⁷.

Además, en el apartado 11 del preámbulo de la Directiva se establece que “no debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables dichas normas generales”. De ello se desprende que la ATAD deja abierta la posibilidad de que la GAAR deba combinarse con la imposición de multas administrativas. Por tanto, esta cuestión se abordará de forma diferente en los países miembros de la UE¹⁰⁴⁸. En última instancia, del análisis realizado se colige que la aplicación e interpretación de la

¹⁰⁴⁵ DE BROE, L.; BECKERS, D.: “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive: an analysis against the wider perspective of the European court of justice’s case law on abuse of EU law”, *op. cit.*, p. 143.

¹⁰⁴⁶ RIGAUT, A.: “Anti-Tax Avoidance directive (2016/1164): new EU policy horizons”, *European taxation*, vol. 56, n.º 11, 2016, p. 497.

¹⁰⁴⁷ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 169. KUŹNIACKI señala que la inseguridad jurídica afecta también a las Administraciones tributarias.

¹⁰⁴⁸ HASLENER, W.; PANTAZATOU, K.: *Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*, Luxembourg, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, 2022, p. 25.

ATAD sigue estando en manos de los Estados miembros, lo cual genera el riesgo de una implementación y aplicación heterogénea y fragmentaria¹⁰⁴⁹.

Por ello, hay que ser críticos y poner de manifiesto que se hubieran debido regular expresamente la consecuencias procedimentales y materiales que derivasen de la aplicación de dicho precepto. Las consecuencias de las prácticas abusivas deben determinarse con arreglo al principio de proporcionalidad. El Tribunal de Justicia, en la sentencia *Halifax* sostuvo que “la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cuál sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad. (...) Operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva”¹⁰⁵⁰.

En relación con la sancionabilidad de las GAARs, consideran BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ que, en este tipo de normas, parece que no se cumple la base legal clara y exenta de ambigüedades exigida en *Halifax*, pues estas normas “generan siempre una innegable inseguridad jurídica a los contribuyentes”¹⁰⁵¹.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha establecido que para que una norma antiabuso sea compatible y respetuosa con el principio de proporcionalidad debe: i) contener una definición de su ámbito de aplicación y de sus consecuencias jurídicas de forma clara y precisa; ii) que su aplicación sea previsible; y iii) que, en la delimitación de sus consecuencias, la operación sea correcta en cuanto a lo abusivo y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo antielusivo. Por todo ello, a la vista de la incertidumbre que se deriva de este precepto, parece que no se cumplen con los requisitos establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. En última instancia, dejan al

¹⁰⁴⁹ TRAVERSA, E.; ZUBIMENDI CAVIA, A.: “La comunicación sobre la Estrategia de Acción Exterior y las competencias exteriores de la Unión Europea en materia de fiscalidad: mercado interior y soberanía diplomática y tributaria”, *op. cit.*, pp. 573-574. En un sentido similar, FLORIS DE WILDE, señala que cuanto más margen de maniobra se otorgue a los Estados miembros a este respecto, mayores serán las posibilidades de que las doctrinas antiabuso se conviertan en ámbitos de imposición arbitraria. Véase, FLORIS DE WILDE, M.: “Is the ATAD’s GAAR a Pandora’s Box?”, en PISTONE, P.; WEBBER, D. (eds.) *The implementation of Anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, Amsterdam, IBFD, 2018, p. 324.

¹⁰⁵⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Halifax*, *cit.*, párr. 93 y 94.

¹⁰⁵¹ BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, p. 144.

arbitrio de los legisladores nacionales la determinación de las consecuencias legales, lo cual impide que se produzca una uniforme interpretación a nivel europeo.

8.3. Relación entre el artículo 6 y las SAARs de la ATAD

La ATAD establece cinco normas contra la elusión fiscal: i) limitación de la deducibilidad de los intereses para desalentar los acuerdos artificiales de endeudamiento cuyo objetivo sea minimizar los impuestos (artículo 4); ii) imposición de salida para evitar que las empresas eludan impuestos al traslada sus activos (artículo 5); iii) la norma general antiabuso; iv) las normas sobre sociedades extranjeras controladas para disuadir el traslado de beneficios a países con una baja o nula tributación (artículos 7 y 8); y, v) un marco para regular las asimetrías híbridas (artículo 9).

Las normas de limitación de intereses, las de sociedades extranjeras controladas y las de asimetrías híbridas, responden a los objetivos y prácticas comunes de la OCDE. Las otras dos, esto es, la norma general antiabuso y la imposición de salida, se refieren a los aspectos de la propuesta BICCIS relacionados con BEPS¹⁰⁵².

Para la mayoría de los Estados miembros de la UE, las SAARs tienen prioridad sobre las GAARs según los principios generales de interpretación¹⁰⁵³. Consecuentemente, aquellos acuerdos potencialmente abusivos trataran de ser encajados en el supuesto de hecho de una SAAR. Si entran en ese ámbito, pero la SAAR no se aplica porque no cumplen todas las condiciones, se plantea la cuestión de si la GAAR puede funcionar como una norma de reforzamiento para denegar las ventajas fiscales¹⁰⁵⁴.

Antes de responder a esta cuestión, resulta necesario señalar que las normas específicas tienen la ventaja de garantizar que se cierren determinadas lagunas y tienen una legitimidad incuestionable. Sin embargo, generan una mayor complejidad en la

¹⁰⁵² AVI-YONAH, R.; XU, H.: “The transitional period and its impact on tax competition and the implementation of the BEPS project”, en PISTONE, P.; WEBBER, D. (eds.) *The implementation of Anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, Amsterdam, IBFD, 2018, p. 217.

¹⁰⁵³ DOURADO, A.P.: “Tax avoidance: revisited in the EU BEPS context”, in *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, EATLP International Tax Series, 2017, p. 20.

¹⁰⁵⁴ HASLENER, W.; PANTAZATOU, K.: *Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*, *op. cit.*, p. 20.

normativa existente¹⁰⁵⁵. Además, la utilización únicamente de normas específicas hace que surjan nuevas oportunidades de elusión, teniendo la normativa que adaptarse, modificarse o ampliarse para tratar de hacer frente a estas nuevas oportunidades¹⁰⁵⁶.

En el apartado 11 del preámbulo de la ATAD se expone que “las normas generales contra las prácticas abusivas se incluyen en los sistemas impositivos para hacer frente a las prácticas fiscales de este tipo que todavía no se hayan abordado a través de disposiciones específicas”. A tal efecto, la función de colmar lagunas parece ser doble: por un lado, llenar el espacio vacío entre las SAARs que pueden ser sorteadas con fines abusivos y, por otro, reforzar la eficacia de las SAARs en la prevención de las prácticas abusivas¹⁰⁵⁷.

La primera significa que las prácticas abusivas que eviten la aplicación de una SAAR pueden caer en el ámbito de aplicación del artículo 6 ATAD. Esto es, el artículo 6 puede utilizarse para cubrir aquellos supuestos en los que, mediante un plan deliberadamente diseñado, se evite la aplicación de la SAAR. No obstante, resulta oportuno señalar que cuando sea de aplicación una SAAR, la función de “reforzamiento” del artículo 6 no resultaría procedente. Una vez que el contribuyente obtiene una ventaja fiscal de acuerdo con el tipo de SAAR discutido, esto no puede ser considerado como una práctica que desvirtúa el propósito de tales SAAR¹⁰⁵⁸.

Ese criterio es compartido por la opinión académica mayoritaria, la cual entiende que cuando resulte de aplicación una SAAR, la GAAR no podría funcionar, con carácter general, como norma de refuerzo para combatir los montajes que escapan de las primeras. No obstante, la GAAR podría aplicarse si la norma específica contra la elusión i) tiene claramente solo carácter ilustrativo; o ii) las características de una transacción que dan lugar a la reclamación de un abuso no han sido abordadas en absoluto por la norma

¹⁰⁵⁵ DEVEREUX, M.P.; FREEDMAN, J.; VELLA, J.: “Tax avoidance”, *op. cit.*, pp. 17-18.

¹⁰⁵⁶ Algunos autores lo han denominado como el “interminable juego del gato y el ratón”, a medida que se cierra una oportunidad de elusión a través de una norma específica, se encuentra otra que también debe cerrarse. Véase, DEVEREUX, M.P.; FREEDMAN, J.; VELLA, J.: “Tax avoidance”, *op. cit.*, p. 18.

¹⁰⁵⁷ GARCÍA PRATS, F.A.; HASLEHNER, W.; HEYDT, V.; KEMMEREN, E.; KOFLER, G.; LANG, M.; LÜDICKE, J.; NOGUEIRA, J.; PISTONE, P.; RAVENTOS-CALVO, S.; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, E.; RICHELLE, I.; RUST, A.; SHIERS, R.; VALENTE, P.: “EU Report Subject 1”, *op. cit.*, p. 73.

¹⁰⁵⁸ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 134. En idéntico sentido, PERDELWITZ, A.: “Developing a common framework against tax avoidance in the European Union”, en PISTONE, P.; WEBBER, D. (eds.) *The implementation of Anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, Amsterdam, IBFD, 2018, p. 350.

específica; o, iii) se puede considerar que cubre situaciones en las que un contribuyente sortea de forma abusiva la aplicación de una norma específica contra la elusión¹⁰⁵⁹.

8.4. Transposición del artículo 6 ATAD a los ordenamientos nacionales. Breve análisis comparado de su compatibilidad con las normas antiabuso internas

A través del artículo 6 ATAD se ha pretendido establecer, en un intento quizás utópico, una aplicación uniforme y un mínimo estándar antiabuso. No obstante, esa uniformización o armonización del abuso casa con dificultad con lo establecido en el artículo 3 ATAD, pues se otorga discrecionalidad a los Estados para establecer disposiciones que ofrezcan un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades. A tal efecto, parece que la ATAD intenta buscar su justificación en la necesidad de proteger el mercado interior, sin embargo, del tenor literal del artículo 3 lo que en realidad parece que quiere proteger son los intereses fiscales de los Estados en sus respectivas recaudaciones del impuesto sobre sociedades.

Por su parte, MARTÍN JIMÉNEZ, haciendo referencia a la relación entre el artículo 3 y 6 ATAD, expone que, si los Estados miembros pudiesen establecer unos umbrales de abuso más altos en su legislación nacional, parece que ello contravendría lo dispuesto en el preámbulo de la ATAD, puesto que busca una aplicación uniforme. Por tanto, el efecto del artículo 3 debería limitarse a aspectos auxiliares de la GAAR que no han sido armonizados (por ejemplo, las sanciones) pero no a los elementos estructurales de la GAAR¹⁰⁶⁰.

En un sentido similar, señala BIZIOLI que la ATAD no es coherente con sus fines, ya que establece un nivel mínimo de protección y múltiples opciones para que los Estados miembros puedan implementar medidas más estrictas, lo que en última instancia pone en peligro su aplicación¹⁰⁶¹.

¹⁰⁵⁹ HASLENER, W.; PANTAZATOU, K.: *Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*, *op. cit.*, p. 21; REIMER, E.: “Chapter 15: Germany”, DOURADO, A.P. (ed.) *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Amsterdam, EATLP International Tax Series, 2017, pp. 343-384.

¹⁰⁶⁰ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “The prohibition of abuse of EU tax law and the codification of the EU GAAR”, *op. cit.*, p. 1038.

¹⁰⁶¹ BIZIOLI, G.: “Taking EU Fundamental freedoms seriously: does the Anti-Tax Avoidance Directive take precedence over the single market?”, *op. cit.*, p. 175.

Sin perjuicio de lo anterior, los siguientes Estados miembros consideraron que no era necesario transponer la GAAR de la ATAD puesto que ya contaban con normas antiabuso internas que tienen el mismo alcance o uno más amplio: Alemania, Bélgica, Bulgaria, Croacia, España, Finlandia, Irlanda, Italia, Países Bajos, Portugal y Suecia. Por el contrario, Austria, la República Checa, Dinamarca, Estonia, Francia, Grecia, Hungría, Lituania, Luxemburgo, Eslovenia, Polonia, Rumania y Eslovaquia aplicaron la GAAR de la ATAD con efectos a partir del 1 de enero de 2019¹⁰⁶².

Habida cuenta de lo anterior, en los siguientes apartados analizaremos la posición adoptada por diferentes Estados. Entre ellos, hemos considerado oportuno analizar la postura adoptada por España, pues se consideró que no era necesaria la transposición de la norma antiabuso de la ATAD. Tras ello, mencionaremos la postura adoptada por el ordenamiento italiano, siendo esta similar a la española. Por último, abordaremos la posición de Grecia, pues estimaron que era necesaria la transposición, lo cual derivó en una modificación de la GAAR nacional, rebajando el nivel de abuso para adecuarse a lo establecido en la ATAD.

8.4.1. España

8.4.1.1. Test de artificiosidad

A la vista del artículo 6 ATAD y del artículo 15 LGT, observamos la utilización de una terminología diferente, mientras que la LGT utiliza los términos “artificiosos o impropios”, la ATAD establece en la versión española el término “falseados”. El término “falseado”, tal y como hemos expuesto, es una mala traducción de la versión original de la Directiva en lengua inglesa.

El empleo de dicha terminología ha suscitado críticas por parte de la doctrina. En este sentido, BÁEZ MORENO y ZORNOZA PÉREZ consideran que la “versión española de la Directiva refuerza la equivocada posición de la Administración española (y de los

¹⁰⁶² POPA, O.: “An overview of ATAD implementation in EU Member States”, *European Taxation*, vol. 59, n.º 2/3, 2019, p. 121.

Tribunales) al confundir, quizás de forma deliberada, los conceptos de negocio abusivo y negocio simulado”¹⁰⁶³.

La utilización en la ATAD del término “falseados” podría llevarnos a entender que su ámbito resulta de aplicación en los supuestos de simulación, dejando fuera los supuestos contemplados en el artículo 15 LGT. No obstante, señala PALAO TABOADA que no se puede entender el término “falseado” de la ATAD en el sentido apuntado si tomamos en consideración que este requisito se combina con el de los motivos económicos válidos¹⁰⁶⁴.

Resulta acertado que, el artículo 15 LGT, a la hora de determinar la artificiosidad de los actos o negocios llevados a cabo, estos puedan ser considerados “individualmente o en su conjunto”. Ello se debe a que, en la generalidad de los casos, quienes pretenden eludir el pago de tributos no lo harán a través de una única operación o negocio, sino en una concatenación de operaciones o transacciones. Por tanto, la referida previsión se alinea e introduce la doctrina *step transactions*¹⁰⁶⁵. Esta última también la vemos reflejada en el artículo 6.1. de la ATAD. Por un lado, establece “mecanismos o serie de mecanismos” y, por otro, indica que “podrán estar constituidos por más de una fase o parte”. Ahora bien, en este sentido advierte DE JUAN CASADEVALL que “se trataría de una recepción inconcusa de esta doctrina, porque, lejos de formular la regla; se limita a prever que el «mecanismo o serie de mecanismos» puede estar constituido «por más de una fase o parte», sin extraer la consecuencia lógica, que sin embargo presupone, y es que puedan ser valorados en su conjunto como una única operación compleja con la finalidad elusiva”¹⁰⁶⁶.

¹⁰⁶³ BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, *op. cit.*, p. 153.

¹⁰⁶⁴ BARREIRO CARRIL, M.C.: “La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?”, *op. cit.*, p. 24, referenciado a PALAO TABOADA, C.: “El abuso del derecho en materia tributaria en el derecho comunitario europeo”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 223, 2016, pp. 36-60.

¹⁰⁶⁵ BARREIRO CARRIL, M.C.: “La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?”, *op. cit.*, p. 24.

¹⁰⁶⁶ DE JUAN CASADEVALL, J.: “La cláusula general antiabuso en el derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 427, 2018, p. 30.

8.4.1.2. Test de los efectos

Es de suma importancia tener presente que la literalidad del artículo 15 LGT se circunscribe a los efectos -jurídicos o económicos- de los actos o negocios, dejando de lado cualquier elemento subjetivo de los contribuyentes, tales como propósitos, intenciones o motivos.

En relación con ello, se observan diferencias entre la configuración del artículo 6 ATAD y el artículo 15 LGT. La ATAD sigue un enfoque más subjetivo al establecer que los mecanismos resulten estar falseados por haberse establecido teniendo como “propósito principal o uno de sus propósitos principales” la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable. En este sentido, BARREIRO CARRIL considera que la ATAD “relativiza o “relaja” este *Principal Purpose Test* al combinarlo con el test de la “ausencia de motivos económicos válidos”, estableciendo que “un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica”; considerando dicha autora que el resultado de aplicar el artículo 15 LGT es, en esencia, el mismo que resultaría de aplicar el artículo 6 ATAD¹⁰⁶⁷.

Con todo, aun pudiendo alcanzarse los mismos resultados en la aplicación de una u otra norma, cabe poner de manifiesto que el criterio seguido por el legislador español nos parece más adecuado desde el punto de vista de la seguridad jurídica. Además, el legislador español utiliza un criterio más restrictivo al establecer “efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”, pues de ello se deriva que se aplicará el artículo 15 LGT únicamente en aquellos supuestos en los que el negocio tenga como único efecto el obtener una ventaja fiscal. Sin embargo, el artículo 6 ATAD establece que se aplicará cuando los mecanismos o series de mecanismos tengan como “propósito principal o uno de los propósitos principales fundamentales la obtención de la ventaja fiscal”.

¹⁰⁶⁷ BARREIRO CARRIL, M.C.: “La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?”, *op. cit.*, p. 25.

8.4.1.3. Ventaja fiscal

El artículo 15 LGT se aplica a los actos o negocios que, además de concurrir las circunstancias anteriormente descritas, supongan una eliminación o una reducción de la carga fiscal que se hubiera derivado de haber acudido a los negocios usuales o propios¹⁰⁶⁸. A tal efecto, RUIZ ALMENDRAL entiende que el artículo 15 LGT se proyecta también sobre situaciones que tengan como resultado “la creación de una pérdida que previsiblemente pretenderá ser compensada por el contribuyente en un ejercicio fiscal futuro”¹⁰⁶⁹.

Respecto del requisito de la ATAD de que la ventaja fiscal desvirtúe el objeto o la finalidad de la norma tributaria aplicable, el artículo 15 LGT objetiva este requisito aludiendo a la elusión parcial o total del hecho imponible o de la cuota tributaria¹⁰⁷⁰.

8.4.1.4. Innecesariedad de transposición

La mayor parte de la doctrina considera que no existen diferencias relevantes entre el artículo 15 LGT y el artículo 6 ATAD, ya que ambos dos comparten los dos elementos esenciales: la artificiosidad y la falta de sustancia económica en la operación o negocio llevado a cabo¹⁰⁷¹.

Sin embargo, algunos autores como CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ consideraron que era necesaria una reforma legislativa en España que traslade expresamente a nuestro ordenamiento el artículo 6 de la ATAD, a través de una nueva reforma del artículo 15 LGT. Asimismo, si esta última no fuese posible, planteaban como segunda opción introducir una GAAR en el IS y en el IRNR siguiendo el modelo del artículo 6 ATAD¹⁰⁷². No obstante, consideramos que ello añadiría más confusión al

¹⁰⁶⁸ *Ibidem*, p. 27.

¹⁰⁶⁹ RUIZ ALMENDRAL, V.: *El fraude a la ley tributaria a examen...*, *op. cit.*, p. 81.

¹⁰⁷⁰ MORENO GONZÁLEZ, S.: “Implementation of the EU ATAD in Spain: Outstanding Issues of a Partial Transposition”, *op. cit.*, p. 1001.

¹⁰⁷¹ *Ibidem*, p. 1001; PALAO TABOADA, C.: “El abuso del derecho en materia tributaria en el Derecho Comunitario Europeo”, *Revista Española de Derecho Europeo* pp. 13–61, 2017, p. 61; MARTÍN LÓPEZ, J.; GIL GARCÍA, E.: “Chapter 25: Spain”, en DOURADO, A.P. (ed.) *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Amsterdam, EATLP International Tax Series, 2017, p. 651; GARCÍA BERRO, F.: “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *op. cit.*, p. 72.

¹⁰⁷² CALDERÓN CARRERO, J.M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿el principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden POST-BEPS?”, *op. cit.*, p. 36.

sistema tributario español, donde las diferencias entre los artículos 13, 15 y 16 LGT parecen no estar claras y, además, no tendría efectos prácticos sustanciales, pues los artículos referenciados son aplicables al IS¹⁰⁷³.

Con todo, en España, no se ha contemplado la necesidad de transponer el artículo 6 de la ATAD, toda vez que el prelegislador ha considerado que nuestra cláusula antiabuso interna está en sintonía con el derecho de la UE¹⁰⁷⁴. Tras la aprobación de la Ley 11/2021 de transposición de directivas¹⁰⁷⁵, en el preámbulo III se establece que “no todos estos aspectos han de ser objeto de inmediata transposición, ya que se regulan diferentes plazos para la misma, es más, en el caso de la norma general antiabuso no será necesaria una modificación de nuestra normativa en la medida en que ya se recoge en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación”. Lo cual sigue denotando la falta de criterio en la distinción y delimitación de dichas instituciones. Por suerte, no se ha hecho mención al artículo 13 LGT.

8.4.1.5. ¿Se adecua el artículo 15 LGT al derecho europeo?

Aparentemente el artículo 15 LGT respeta los requisitos establecidos por el derecho europeo y por el Tribunal de Justicia. No obstante, a este respecto señala SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO que el nivel de adecuación del artículo 15 LGT es mayor, pues no presenta el grado de concreción y certeza que el Tribunal de Justicia exige a la hora de restringir las libertades europeas. Además, la utilización del término “impropio” va más allá de lo permitido por el Derecho europeo, pues con él se referencia al carácter frecuente

¹⁰⁷³ BARREIRO CARRIL, M.C.: “La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?”, *op. cit.*, p. 35; MORENO GONZÁLEZ, S.: “Implementation of the EU ATAD in Spain: Outstanding Issues of a Partial Transposition”, *op. cit.*, p. 1002; VIÑUALES, L.M.; MUÑOZ ALMAZÁN, D.: “Directiva Europea Anti-Abuso”, en GARRIGUES, *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017, p. 391.

¹⁰⁷⁴ Algunos autores como OLIVARES OLIVARES señalan que España está “entre los países de vanguardia en la actuación normativa contra la planificación tributaria abusiva”. Véase, OLIVARES OLIVARES, B. D.: *El reto de regular la elusión...*, *op. cit.*, p. 155.

¹⁰⁷⁵ Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la 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, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

o infrecuente de los actos o negocios, pero ello no obsta la validez o licitud de los mismos. Por tal razón, la impropiedad resulta no proporcional¹⁰⁷⁶.

Por último, sería deseable a efectos de reformas futuras que el artículo 15 LGT incluyera un listado -no exhaustivo- de indicios que ayuden a concretar el carácter artificial, lo cual aportaría mayor seguridad jurídica a los contribuyentes¹⁰⁷⁷.

8.4.2. Italia

8.4.2.1. La norma general antiabuso italiana

La GAAR italiana se encuentra regulada en el artículo 10-bis de la Ley n.212/2000¹⁰⁷⁸. A primera vista, el abuso se centra en dos elementos principales: i) las transacciones carentes de sustancia económica; y ii) se obtienen ventajas fiscales indebidas a pesar de respetar formalmente la ley¹⁰⁷⁹.

Según lo establecido en el apartado 2 las operaciones carentes de sustancia económica se definen como actos y operaciones -vinculados o no- que no son aptos para obtener efectos significativos distintos de las ventajas fiscales. Además, se establecen unos indicios de falta de sustancia económica, concretamente: la incoherencia de la calificación de las operaciones individuales con respecto al fundamento jurídico del conjunto y la no conformidad del uso de los instrumentos legales a la lógica normal del mercado¹⁰⁸⁰. Seguidamente, se hace mención a las ventajas fiscales indebidas. Estas son desestimadas cuando se realizan en oposición a los objetivos de las normas fiscales o a los principios del derecho fiscal¹⁰⁸¹.

¹⁰⁷⁶ SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “La teoría sobre la prohibición del abuso del derecho europeo como base de las cláusulas anti-elusivas generales nacionales”, *op. cit.*, p. 232.

¹⁰⁷⁷ A modo de ejemplo de este posible listado, podría tenerse en consideración el establecido en la Recomendación 2012/772/UE de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva, *cit.*, apartado 4.4., así como el apartado 207 del Finance Act 2013 de Reino Unido.

¹⁰⁷⁸ Ley n.212/2000, disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

¹⁰⁷⁹ Para un análisis más detallado, véase, ZIZZO, G.: *La clausola generale antiabuso. Tra certezza del diritto ed equità del prelievo*, Pisa, Pacini Giuridica, 2022, pp. 38-43; STEVANATO, D.: “The new Italian GAAR in light of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164)”, *European Taxation*, vol. 59, n.º 9, 2019, pp. 430-439.

¹⁰⁸⁰ Artículo 10-bis de la Ley n.212/2000, apartado 2, letra a).

¹⁰⁸¹ Artículo 10-bis de la Ley n.212/2000, apartado 2, letra b).

Tras ello, en el apartado 3 se establece que las operaciones no se consideraran abusivas si se justifican por una de estas razones: i) razones extrafiscales válidas -que no sean marginales-; o ii) razones organizativas o de gestión, que responden a los objetivos de mejora estructural o funcional de la empresa o de la actividad empresarial del contribuyente.

En relación con las consecuencias que se derivan de la aplicación de la GAAR, cabe exponer que las Administraciones tributarias están facultadas para ignorar las ventajas fiscales inherentes a las operaciones consideradas abusivas y para determinar los impuestos adecuados sobre la base de las normas eludidas¹⁰⁸².

8.4.2.2. Comparación entre el artículo 6 ATAD y la GAAR italiana

Al igual que España, Italia consideró que la norma general antielusión del ordenamiento italiano estaba en consonancia con el artículo 6 ATAD, por lo que no era necesario modificarla.

La última modificación de la GAAR italiana se hizo teniendo en consideración la Recomendación de la UE sobre la planificación fiscal agresiva¹⁰⁸³. Tal y como hemos expuesto *ut supra*, el artículo 6 ATAD exige un elemento subjetivo para que resulte de aplicación (“con el propósito principal o uno de los propósitos principales de obtener una ventaja fiscal”). El hecho de que el artículo 6 ATAD fije el umbral del abuso en “uno de los propósitos principales” deriva en una notable incertidumbre. Sin embargo, la GAAR italiana -al igual que la española- no contempla la prueba subjetiva, el artículo 10-bis interpreta el abuso como un concepto que se basa en el carácter objetivo de las ventajas fiscales obtenidas, dejando de lado las intenciones de los contribuyentes¹⁰⁸⁴.

¹⁰⁸² STEVANATO, D.: “The new Italian GAAR in light of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164)”, *op. cit.*, p. 437.

¹⁰⁸³ Recomendación 2012/772/UE de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva, *cit.*

¹⁰⁸⁴ STEVANATO, D.: “The new Italian GAAR in light of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164)”, *op. cit.*, p. 435. A este respecto, señala ZIZZO que la vaguedad en la utilización del término “ventaja fiscal” tiene como finalidad dar la máxima cobertura a la cláusula antiabuso. Véase, ZIZZO, G.: *La clausola generale antiabuso...*, *op. cit.*, p. 72.

Por otro lado, del tenor literal del apartado 3 del artículo 10-bis se desprende que si las operaciones están respaldadas por razones económicas válidas no se considerarán abusivas, por tanto, la finalidad de eludir impuestos debe ser la finalidad esencial del contribuyente, aunque esta “finalidad” se exprese de forma objetiva sin hacer ninguna mención a las intenciones del contribuyente. Además, mientras que la GAAR italiana para aclarar el significado de “operaciones carentes de sustancia económica” hace referencia a la utilización inadecuada de esquemas legales para obtener ventajas fiscales indebidas, el artículo 6 ATAD se centra en la inexistencia de razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. Sin embargo, en la medida en que se le dé a la expresión un significado amplio, de tal forma que abarque los casos en los que el resultado económico se obtiene a través de medios legales desproporcionados y a través de vías que no reflejen las razones comerciales, la GAAR italiana será conforme con la GAAR de la ATAD¹⁰⁸⁵. Por todo ello, la GAAR italiana se ajusta sustancialmente al artículo 6 ATAD, a pesar de algunas pequeñas discrepancias, motivo por el cuál no fue necesaria su transposición.

8.4.3. Grecia

El 15 de abril de 2019, el Parlamento griego aprobó un proyecto de ley por el que se aplicaban, entre otras, tres importantes normas de la ATAD: la norma de limitación de intereses, la norma de sociedades extranjeras controladas y la regla general antiabuso. El proyecto de ley fue publicado el 24 de abril de 2019, pero las normas se aplicaron con carácter retroactivo al 1 de enero de 2019¹⁰⁸⁶.

¹⁰⁸⁵ STEVANATO, D.: “The new Italian GAAR in light of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164)”, *op. cit.*, p. 436.

¹⁰⁸⁶ DAFNOMILIS, V.: “Greece-Amendments to the Thin Cap Rule, the CFC Rule and the GAAR following ATAD implementation”, *European taxation*, vol. 59, n.º 8, 2019, p. 391.

8.4.3.1. La norma antiabuso griega

El artículo 38 del Código Fiscal Griego¹⁰⁸⁷ establece la regla general contra los abusos. En este sentido, el apartado primero señala que “la Administración tributaria no tiene en cuenta ningún acuerdo o serie de acuerdos que, habiéndose establecido con el fin principal o con uno de los fines principales de obtener una ventaja fiscal que frustre el objeto o fin de las disposiciones fiscales aplicables, no sean auténticos, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes”¹⁰⁸⁸.

En este sentido, se entiende por “acuerdo” cualquier transacción, acción, escritura, acuerdo, concesión, entendimiento, promesa, compromiso o evento; asimismo, un acuerdo puede involucrar más de una etapa o parte¹⁰⁸⁹. Además, a efectos del apartado 1 del artículo 38 del Código Fiscal Griego, se considera que un acuerdo o series de acuerdos no son auténticos en la medida en que no se demuestren las razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. A la hora de valorar si un acuerdo es o no genuino, el artículo 38.3 del Código Fiscal Griego hace una transposición de las situaciones enumeradas en el apartado 4.4. de la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva.

A la vista de lo anterior, cuando los acuerdos o series de acuerdos se consideren no genuinos, la obligación tributaria se calculará sobre la base de las disposiciones que se aplicarían en ausencia de dicho acuerdo¹⁰⁹⁰.

8.4.3.2. Comparación entre el artículo 6 ATAD y la GAAR griega

La modificación operada en la GAAR griega guarda una gran similitud con la GAAR establecida en el artículo 6 de la ATAD, así como con la GAAR propuesta en la Recomendación contra la planificación fiscal agresiva. Si bien, existe una diferencia en cuanto a su ámbito de aplicación, puesto que la GAAR de la ATAD se aplica

¹⁰⁸⁷ Ley 4174/2013 de procedimientos tributarios y otras disposiciones (Νόμος 4174/2013 Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις). A través de esta Ley se aprueba el Código de procedimiento tributario griego, que entró en vigor el 1 de enero de 2014. Este Código ha sido objeto de reiteradas reformas, entre ellas, la llevada a cabo en el 2019 para implementar algunas normas de la ATAD. La última modificación se ha llevado a cabo en marzo de 2022 a través de la Ley 4916/2022, si bien, en lo que respecta a regla general contra los abusos, esta no se ha visto modificada.

¹⁰⁸⁸ Artículo 38.1 del Código Fiscal Griego.

¹⁰⁸⁹ Artículo 38.2 del Código Fiscal Griego.

¹⁰⁹⁰ Artículo 38.4 del Código Fiscal Griego.

exclusivamente al impuesto sobre sociedades, mientras que la GAAR griega se aplica a todos los impuestos. Además, según la exposición de motivos, la GAAR se aplica a situaciones nacionales, de la UE y de terceros países¹⁰⁹¹.

A través de la modificación llevada a cabo por la Ley 4174/2013, la GAAR pasó de establecer la prueba de la finalidad “esencial” a la finalidad “principal o una de las finalidades principales”. En este sentido, el artículo 38.1 Código Fiscal Griego se adecúa perfectamente a lo establecido en el artículo 6.1 ATAD, si bien, el reflejo de la doctrina del *step transactions*, esto es, que los mecanismos y acuerdos podrán estar constituidos por más de una fase o parte, en lugar de establecerlo en el apartado 1 (como hace el artículo 6.1 ATAD), se refleja en el apartado 2.

Asimismo, el apartado 3 del artículo 38 del Código Fiscal Griego transcribe lo dispuesto en el artículo 6.2 ATAD, aunque lo complementa a la perfección referenciado las situaciones enumeradas en el apartado 4.4. de la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva. A tal respecto, se señala que estas situaciones son a título indicativo, por lo que no están configuradas como una lista exhaustiva, sino abierta, de posibles situaciones que pueden derivar en un abuso.

Por último, tanto el artículo 6.3. ATAD como el artículo 38.4 del Código Fiscal Griego, cuando el acuerdo o negocio sea considerado como no genuino, la cuota tributaria se calculará como si el acuerdo no hubiera tenido lugar. No obstante, en el Código Fiscal Griego se establece expresamente que, en el cálculo de la obligación tributaria, se incluirán las sanciones correspondientes.

A la vista de lo referenciado, queda patente que la modificación operada en la GAAR griega se adecúa a lo establecido en el artículo 6 ATAD, si bien, su contenido nos parece más apropiado al haber tenido en consideración determinadas indicaciones de la Recomendación sobre planificación fiscal agresiva que pueden arrojar algo de luz sobre determinados conceptos indeterminados contenidos en la ATAD. Con todo, la nueva GAAR griega concede un peso muy importante a la intención del contribuyente a la hora

¹⁰⁹¹ DAFNOMILIS, V.: “Greece-Amendments to the Thin Cap Rule, the CFC Rule and the GAAR following ATAD implementation”, *op. cit.*, p. 394.

de aplicarse, motivo por el cual suscribimos las críticas manifestadas con anterioridad, pues ello conlleva gran inseguridad jurídica en los contribuyentes.

8.4.4. Consideraciones sobre su transposición

La elección de determinados Estados (entre ellos, España) de no aplicar el artículo 6 ATAD y basarse en GAARs preexistentes que ofrecen un nivel de protección mayor contra el abuso, podría conducir a resultados contrarios al objetivo al que aspiraba la ATAD, que era la aplicación uniforme de normas antiabuso dentro de la UE y frente a terceros países¹⁰⁹². Otros Estados miembros, como Grecia, revisaron su GAAR nacional para adecuarla a la GAAR de la ATAD, rebajando su umbral para calificar una operación como abusiva.

Ahora bien, resulta oportuno manifestar que el objetivo de la uniformidad en la aplicación de las normas antiabuso no es socavado por aquellos Estados que no adecúan sus GAAR a los criterios establecidos en el artículo 6 ATAD, sino que es la propia ATAD la que impide que esa aplicación uniforme se haga efectiva en el momento en que el artículo 3 ATAD concede discrecionalidad a los Estados miembros para establecer medidas más restrictivas contra el abuso. Así, lo que sucede en la práctica es que lo que puede ser considerado como abusivo en un Estado, no lo sea en otro. A mayor abundamiento, deviene necesario manifestar que, junto con el nivel mínimo normativo para luchar contra el abuso, se debe garantizar también un mínimo aplicativo, pues de nada sirve que aquellos Estados que no tenían una GAAR antes de la entrada en vigor de la ATAD implementen ese mínimo para luchar contra el abuso pero sus Administraciones tributarias no persigan esas prácticas o esquemas abusivos.

Así las cosas, la ATAD establece una norma mínima y, por lo tanto, no impide la aplicación de normas nacionales más estrictas, siempre que estas respeten las libertades fundamentales de la UE y el principio de proporcionalidad. En este sentido, nos parece acertada la posición adoptada por España, pues si se hubiese optado por rebajar los

¹⁰⁹² MAISTO, G.: “Counteracting tax treaty abuses from a European perspective: frictions and interactions between the OECD PPT and the ATAD GAAR”, en KOFLER, G.; MASON, R.; RUST, A. (eds.) *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, Amsterdam, IBFD, 2021, online resource, section 25.2.4; MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 666.

elementos para calificar una operación como abusiva (como ha hecho Grecia), ello hubiera llevado aparejado una mayor inseguridad jurídica. Esta inseguridad hubiese sido palpable en lo que respecta al elemento subjetivo, pues el bajo umbral de abuso en él establecido, daría lugar a que cualquier negocio u operación celebrado con un propósito relevante de carácter no fiscal sea considerado como abusivo si también se obtiene una ventaja fiscal, ya que esta sería uno de los principales objetivos.

Hubiese sido deseable que el artículo 6 ATAD estableciese un umbral más elevado en cuanto al elemento subjetivo, debiendo ser este según nuestro parecer, al menos, el “propósito principal”. Además, resulta criticable que no se haya especificado cuáles son las consecuencias legales de declarar un negocio u operación como abusivo, así como la posibilidad de ser sancionadas, ya que se deja total discrecionalidad a los Estados miembros, generando una aplicación heterogénea y fragmentada del abuso.

9. Compatibilidad del artículo 6 ATAD con el derecho primario de la Unión Europea

La compatibilidad de las directivas de la UE con el derecho primario de la UE es un debate bastante nuevo en el ámbito de la fiscalidad directa. De hecho, hasta hace poco las directivas de la UE tenían como objetivo proporcionar ventajas a los contribuyentes y los Estados miembros podían dar un trato más ventajoso a los contribuyentes.

En lo que respecta a la relación entre el derecho primario y el derecho derivado, se ha mantenido que hay dos puntos de vista contradictorios¹⁰⁹³. La primera opinión considera que el derecho derivado está jurídicamente subordinado al derecho primario de la UE. Por tanto, bajo esta percepción, la relación entre el derecho derivado y el primario sería muy similar a la relación entre medidas legislativas y normas de rango constitucional en un sistema nacional. Desde el otro punto de vista, defienden que no se trata de una jerarquía directa, sino de un proceso en el que los amplios principios del derecho primario se concretan mediante el derecho derivado, teniendo el legislador de la UE un amplio

¹⁰⁹³ SZUDOCZKY, R.: “The relationship between primary, secondary and national law”, *op. cit.*, pp. 93-95. No obstante, algunos autores como LAZAROV consideran que ambos puntos de vista no son contradictorios sino complementarios. Véase, LAZAROV, I.: *Anti-Tax Avoidance in Corporate Taxation under EU Law: The Internal Market Narrative*, *op. cit.*, pp. 197-205.

margen de discrecionalidad en este proceso¹⁰⁹⁴. A nuestro modo de ver, el primer criterio sería el adecuado, el derecho derivado tiene un rango inferior y solo es válido en la medida en que respeta los tratados y los principios generales, que constituyen el derecho primario de la UE.

Ahora bien, debemos preguntarnos cómo trazar la frontera entre la aplicación del artículo 6 ATAD y en virtud de qué principios interpretativos es posible restringir el poder discrecional de las Administraciones tributarias en la aplicación de dicha norma. La ATAD es una norma de derecho derivado de la UE y, dada su inferioridad con respecto al derecho primario, las disposiciones contenidas en la ATAD deben ser compatibles con los tratados de la UE y la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia¹⁰⁹⁵.

En este sentido, observamos visos de incompatibilidad, por un lado, en relación con el bajo umbral de abuso que establece en el elemento subjetivo y, por otro, en relación con las consecuencias, pues son poco claras y dejan demasiada discrecionalidad a los Estados miembros en este sentido.

Con todo, nada impide que los Estados miembros puedan establecer medidas más estrictas. No obstante, cualquier transposición a la legislación nacional que supere los niveles mínimos establecidos en la ATAD debe respetar el derecho primario de la UE y, concretamente, las libertades fundamentales¹⁰⁹⁶. Estas medidas más estrictas han de ser proporcionales, entendida la proporcionalidad en su triple vertiente, esto es, adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

Del análisis en su conjunto llegamos a una conclusión paradójica, pues a nuestro modo de ver, parece que el derecho primario ha evolucionado hacia el derecho derivado y no a la inversa. Ello se aprecia con nitidez en el reflejo que ha tenido el artículo 6 ATAD en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, pues con anterioridad a la ATAD el Tribunal de Justicia fijaba el umbral en la finalidad “única, esencial o predominante” de obtener una ventaja fiscal¹⁰⁹⁷; sin embargo, tras la aprobación de la ATAD, hemos podido

¹⁰⁹⁴ LAZAROV, I.: *Anti-Tax Avoidance in Corporate Taxation under EU Law: The Internal Market Narrative*, *op. cit.*, p. 196.

¹⁰⁹⁵ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 132.

¹⁰⁹⁶ MORENO GONZÁLEZ, S.: “Implementation of the EU ATAD in Spain: Outstanding Issues of a Partial Transposition”, *op. cit.*, p. 1011

¹⁰⁹⁷ Véase en este sentido sentencia caso *Halifax*, *cit.*, párr. 75, 81 y 86; sentencia caso *Cadbury Schweppes*, *cit.*, párr. 34 y 63; sentencia caso *Emsland-Staärke*, *cit.*, párr. 39; sentencia caso *Part Service*, *cit.*, párr. 58 y 62.

observar como el Tribunal de Justicia ha rebajado su umbral, considerando que puede resultar abusivo si el “principal objetivo o uno de sus principales objetivos” es obtener una ventaja fiscal, alineándose así con el derecho derivado.

Así las cosas, si retomamos la distinción hecha por DWORKIN y ALEXYS¹⁰⁹⁸, cuando coincidan en el ámbito de aplicación material una norma (derecho derivado) y un principio (derecho primario), la cuestión no debe resolverse con la aplicación de uno y la inaplicación de otro, sino que el principio debería influenciar en la interpretación de la norma¹⁰⁹⁹. Sin embargo, parece que en materia de abuso sucede a la inversa y las normas condicionan a los principios, lo cual nos parece del todo criticable.

10. La propuesta de Directiva para evitar el uso de sociedades “fantasma”

Esta propuesta se enmarca dentro de las medidas anunciadas por la Comisión Europea en mayo de 2021 en su Comunicación “La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI”¹¹⁰⁰. En el marco de esa Comunicación, el 22 de diciembre de 2021, la Comisión Europea hizo pública la “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE”¹¹⁰¹. Esta Directiva tiene como objetivo general tratar de reducir la pérdida de ingresos fiscales relacionada con la elusión y la evasión por

¹⁰⁹⁸ Véase el apartado 4.3.3. del capítulo I.

¹⁰⁹⁹ En idéntico sentido se pronuncia DE BROE, afirmando que siempre se resolverá mediante la interpretación del derecho derivado de forma coherente con las disposiciones de derecho primario. Véase, DE BROE, L.: “Tax abuse in the European Union: the current state of affairs”, *op. cit.*, p. 448.

¹¹⁰⁰ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. “La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI”, COM (2021) 251 final, de 18.5.2021.

Esta nueva propuesta persigue garantizar una fiscalidad efectiva y que se distribuya de forma equitativa entre los contribuyentes. Para ello, la Comisión Europea propone cinco acciones que van más allá de los acuerdos alcanzados por la OCDE respecto del Pilar I y Pilar II. En la acción segunda se encuentra la propuesta de directiva para neutralizar el uso indebido de empresas “fantasma” con fines fiscales.

¹¹⁰¹ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE, COM (2021) 565 final, 22.12.2021.

el uso de sociedades “fantasma” en la UE¹¹⁰². Además, esta propuesta de Directiva es también conocida como “ATAD 3”¹¹⁰³.

A este respecto, algunos autores como PISTONE, PINTO NOGUEIRA, TURINA y LAZAROV han señalado que no está claro si la función de prevenir las prácticas abusivas convierte a la propuesta de Directiva en un instrumento legislativo contra la elusión y, por tanto, es una extensión de la ATAD que podría llamarse ATAD 3; o si más bien es un instrumento que lleva a la Directiva de cooperación administrativa (DAC, *Directive on Administrative Cooperation*) a una nueva modificación¹¹⁰⁴.

A pesar de la falta de claridad en este sentido, a nuestro modo de ver, esta propuesta de Directiva debería encuadrarse como una modificación más de la DAC, puesto que en última instancia pretende modificar a esta última y ampliar las obligaciones de información¹¹⁰⁵.

Esta propuesta de Directiva pone de manifiesto que la normativa contra la elusión y evasión fiscal que existe en los diferentes Estados miembros denota una clara fragmentación. Algunos Estados miembros han elaborado normas específicas sobre criterios de sustancia para luchar contra el abuso por parte de las sociedades “fantasma”, sin embargo, la mayoría utilizan normas generales contra el “fraude”. En este contexto, y con el objetivo de adoptar decisiones que funcionen para el mercado interior de la Unión y mejoren su resiliencia frente a las prácticas de elusión y evasión fiscal, se propone la Directiva para evitar el uso indebido de sociedades fantasma¹¹⁰⁶. A este respecto, se

¹¹⁰² Según la séptima acepción del diccionario RAE fantasma sería “aquello que es inexistente o falso”. Sin embargo, nos llama poderosamente la atención a utilización del término “fantasma”. En la versión inglesa se hace mención a “*shell entities*” lo que podría traducirse como “sociedades caparazón”. No obstante, hubiese sido preferible a nuestro modo de ver el término “sociedades ficticias” o “sociedades instrumentales”. Véase, MARÍN BENÍTEZ, G.: “Literatura, impuestos y fantasmas”, *Fiscalblog*, febrero 2022.

¹¹⁰³ Esta propuesta es conocida como ATAD 3 no porque modifique la ATAD, sino por tener una finalidad antiabuso. Nótese que la versión original de la ATAD fue modificada por la Directiva 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017 (Directiva ATAD 2), en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países.

¹¹⁰⁴ PISTONE, P.; PINTO NOGUEIRA, J.F.; TURINA, A.; LAZAROV, I.: “Abuse, shell entities and right of establishment: a plea for refocusing current proposals and achieving deeper coordination within the internal market”, *World Tax Journal*, vol. 14, n.º 2, 2022, apartado 2.2.

¹¹⁰⁵ SEVILLA BERNABÉU, B.: “La propuesta de Directiva sobre entidades “fantasma”: un mecanismo híbrido entre la lucha contra la elusión fiscal y el intercambio de información”, en MARTÍNEZ LAGO, M.A.; ALMUDÍ CID, J.M.; MARTÍNEZ MARTÍNEZ, M.T. (dirs.) *El Derecho ante realidades disruptivas: empresas emergentes, sociedades pantalla y criptoactivos*, Navarra, Aranzadi, 2022, p. 196.

¹¹⁰⁶ Algunos autores han criticado que la propuesta de Directiva no aclara si las empresas fantasmas son formas de elusión fiscal, de evasión fiscal, o de ambas. La utilización indistinta de ambas prácticas no es admisible desde una perspectiva jurídica. En este sentido, véase PISTONE, P.; PINTO NOGUEIRA, J.F.;

afirma que con un enfoque común respecto a las sociedades fantasma “se garantizaría la seguridad jurídica y se reducirían los costes de cumplimiento para las empresas que operan en la UE”¹¹⁰⁷. Sin embargo, del análisis de la propuesta de Directiva se desprenden determinados problemas prácticos que pueden derivar en un efecto completamente contrario.

En este sentido, resulta procedente analizar las medidas recogidas en esta propuesta de Directiva para ver si se ajustan a los elementos objetivos y subjetivos que caracterizan las prácticas abusivas y que se encuentran establecidos en el derecho de la UE y en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

10.1. Indicadores de sustancia mínima a efectos fiscales

La sustancia no es un concepto unidimensional, sino que implica varios elementos que pueden estar interrelacionados¹¹⁰⁸. La propuesta de Directiva no contiene una definición de empresa o entidad “fantasma”, sino que se basa en una serie de indicadores que señalan, por un lado, aquellas entidades obligadas a informar y, por otro, la sustancia mínima para no ser calificada como “fantasma”. Estos indicadores funcionan de forma independiente, creando una complejidad innecesaria que generaría inseguridad jurídica¹¹⁰⁹.

En ese orden de cosas, el punto de partida es determinar qué empresas están sujetas a la presentación de información a las autoridades fiscales. En este sentido, están sujetas aquellas empresas que cumplan cumulativamente con los tres requisitos establecidos en el artículo 6: i) más del 75% de los ingresos obtenidos por la empresa en sus dos últimos

TURINA, A.; LAZAROV, I.: “Abuse, shell entities and right of establishment: a plea for refocusing current proposals and achieving deeper coordination within the internal market”, *op. cit.*, apartado 2.2 y 2.3.

¹¹⁰⁷ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma..., *cit.*, pp. 3-4.

¹¹⁰⁸ HOOR, O.; O’DONNELL, K.: “The new EU initiative on fighting shell entities: tackling a nonissue?”, *Tax Notes International*, vol. 103, July 26, 2021, p. 460. Para un análisis sobre diferentes supuestos en los que prevalece la sustancia de los negocios sobre la forma, véase SEVILLA BERNABÉU, B.: “Cuestiones debatidas sobre forma y sustancia en la tributación internacional”, *op. cit.*, pp. 128-134.

¹¹⁰⁹ PISTONE, P.; PINTO NOGUEIRA, J.F.; TURINA, A.; LAZAROV, I.: “Abuse, shell entities and right of establishment: a plea for refocusing current proposals and achieving deeper coordination within the internal market”, *World Tax Journal*, vol. 14, 2022, n.º 2, apartado 2.2. En un sentido similar, SERRANO ANTÓN, F.: “La propuesta de Directiva sobre el uso indebido de las sociedades fantasma en la fiscalidad: hacia una fiscalidad justa”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 5, 2022, apartado I.

ejercicios fiscales sean “rentas pertinentes”¹¹¹⁰; ii) más del 60% de esas “rentas pertinentes” tienen su origen en operaciones transfronterizas; iii) se hubiesen externalizado en los dos ejercicios fiscales anteriores la administración de las operaciones cotidianas y la toma de decisiones significativas. Además, se establecen dos reglas especiales cuando se ha cumplido el tercero de los requisitos¹¹¹¹.

A pesar de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 6, en su apartado segundo se establece una lista cerrada de empresas a las que no les resultará de aplicación la obligación de aportar los documentos justificativos de sustancia (artículo 7.2).

Ahora bien, aquellas entidades que no se encuentren en el listado establecido en el artículo 6.2. y cumplan con los tres requisitos establecidos en el apartado primero del mencionado artículo, estarán sujetos a una nueva obligación informativa sobre los indicadores de sustancia mínima a efectos fiscales¹¹¹². Los indicadores de sustancia mínima son los siguientes: i) la empresa dispone de instalaciones propias en el Estado miembro o dispone de instalaciones para su uso exclusivo; ii) tiene al menos una cuenta bancaria propia y activa en la UE; iii) tiene que cumplir uno de estos dos indicadores: A) uno o varios directores de la empresa: 1) tiene su residencia fiscal en el Estado miembro de la empresa o a una distancia razonable; 2) están cualificados y autorizados para tomar decisiones que generen rentas o en relación con los activos de la sociedad; 3) utilicen asiduamente la autorización anterior; 4) no son empleados de una empresa que no sea empresa asociada; B) la mayor parte de sus trabajadores a jornada completa residen en el Estado miembro de la empresa o a una distancia razonable.

Estas empresas tendrán que adjuntar en su declaración tributaria los siguientes documentos acreditativos: i) domicilio y tipo de locales; ii) importe de ingresos brutos y

¹¹¹⁰ Son consideradas “rentas pertinentes” las rentas pasivas establecidas en el listado cerrado contenido en el artículo 4 de la propuesta de Directiva.

¹¹¹¹ “Se considerará que una empresa que posea activos que pueden generar rentas incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 4, letras e) y f), cumple también el criterio establecido en el párrafo primero, letra a), con independencia de que las rentas procedentes de dichos activos se hayan devengado a la empresa en los dos ejercicios fiscales anteriores, si el valor contable de dichos activos es superior al 75 % del valor contable total de los activos de la empresa.

Se considerará que una empresa que posea activos que pueden generar rentas incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 4, letra c), cumple también el criterio establecido en el párrafo primero, letra a), con independencia de que las rentas procedentes de dichos activos se hayan devengado a la empresa en los dos ejercicios fiscales anteriores, si el valor contable de dichos activos es superior al 75 % del valor contable total de los activos de la empresa.”

¹¹¹² Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma..., *cit.*, artículo 7.1, pp. 31-32.

tipo; iii) importe de gastos de explotación y tipo; iv) tipo de actividades económicas realizadas para obtener rentas; v) número de directores, cualificaciones, autorizaciones y lugar de residencia fiscal; vi) actividades empresariales externalizadas; y, vii) número de cuenta bancaria, mandatos otorgados para acceder a la cuenta y emitir instrucciones de pago y pruebas de actividad de la cuenta¹¹¹³.

Así las cosas, se presumirá que la empresa que declare cumplir con los indicadores establecidos en el artículo 7.1 y presente los documentos justificativos referenciados en el artículo 7.2, tiene una sustancia mínima a efectos fiscales. *Sensu contrario*, aquella empresa que declare no cumplir uno o varios de los indicadores, o que no presente los documentos justificativos, no tendrá sustancia mínima a efectos fiscales¹¹¹⁴.

No obstante, aquellas empresas que se encuentren en este último supuesto, podrán refutar la presunción aportando las siguientes pruebas adicionales: i) documento que permita determinar la justificación comercial del establecimiento de la empresa; ii) información sobre los perfiles de los empleados, experiencia, funciones y cargos, tipo de contrato, cualificaciones y duración de contrato; iii) pruebas que corroboren que la toma de decisiones sobre la actividad se lleva a cabo en el Estado miembro de la empresa¹¹¹⁵.

En aquellos supuestos en los que la empresa haya refutado con éxito la presunción de entidad sin sustancia a efectos fiscales, el Estado miembro podrá considerar durante un período de cinco años que las circunstancias de hecho y de derecho permanezcan inalteradas¹¹¹⁶. Sin embargo, cuando no hubiese presentado la información requerida cuando tenía la obligación, o cuando habiendo presentado la información no se determine

¹¹¹³ *Ibidem*, artículo 7.2, p. 32.

¹¹¹⁴ Ahora bien, a este respecto suscribimos la crítica suscrita por CFE TASK FORCE, pues ponen de manifiesto que el artículo 8 de la propuesta de Directiva debería completarse con un plazo de prescripción, ya que un contribuyente que proporciona a la Administración tributaria toda la información detallada que se establece en la propuesta de Directiva, dicho contribuyente no debería estar sometido a una incertidumbre indefinida respecto a si una Administración tributaria puede considerar que tales pruebas no son satisfactorias y por tanto puede llevar aparejado una serie de consecuencias y/o sanciones. Véase, CFE TAX ADVISERS EUROPE: “Opinion Statement FC 2/2022 on the EU Commission Proposal for a Directive on the Use of Shell Entities in the EU (“Unshell or ATAD3”)”, *op. cit.*, p. 9. En este sentido, es discutible que sin un plazo de prescripción se pueda sustentar la afirmación de que la propuesta de Directiva garantiza la seguridad jurídica.

¹¹¹⁵ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma..., *cit.*, artículo 9, p. 33. Nos parece del todo criticable la limitación de argumentos de refutación, pues hay visos de incompatibilidad con el derecho primario de la UE.

¹¹¹⁶ En este sentido, la potestad otorgada a los Estados miembros para dejar inalteradas las circunstancias de hecho y de derecho que corroboraron la refutación, podría provocar grandes disparidades entre Estados miembros, pues, en caso de que un Estado no considerase oportuno reconocerlo, la empresa posiblemente tendrá que estar sometida nuevamente a todo el proceso de aportación de información.

que tiene una sustancia mínima a efectos fiscales, se establecen en los artículos 11 y 12 las consecuencias fiscales que llevará aparejadas, distinguiendo entre los supuestos en los que carece de sustancia en Estados miembros distintos del Estado miembro de la empresa (artículo 11), y aquellos supuestos en los que carece de sustancia en el Estado miembro de la empresa (artículo 12).

En última instancia, se prevé en la propuesta de Directiva que la información suministrada será objeto de intercambio automático de información entre los Estados miembros. Además, el incumplimiento de la obligación informativa o la comunicación de datos falsos supondrá una sanción pecuniaria administrativa de al menos el 5% del volumen de negocios de la empresa en el ejercicio fiscal concreto¹¹¹⁷.

10.2. Problemas prácticos y de compatibilidad

La propuesta de Directiva sobre entidades “fantasma” establece en los artículos 6 y 7 una presunción general de abuso basada en determinados criterios estandarizados. Si bien, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deriva que tales presunciones no están permitidas¹¹¹⁸. Por tanto, esta presunción de abuso recogida en los artículos 6 y 7 podría considerarse incompatible con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la libertad de establecimiento y/o a la libre circulación de capitales. Se crea una presunción de culpabilidad de las empresas, con independencia de que existan elementos

¹¹¹⁷ La sanción mínima del 5% sobre el volumen de negocios de la empresa es totalmente desproporcionada. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las sanciones desproporcionadas que no tienen en cuenta los hechos específicos de un caso son incompatibles con la legislación de la UE, especialmente si no se aplican esas sanciones a una situación nacional similar. Véase, CFE TAX ADVISERS EUROPE: “Opinion Statement FC 2/2022 on the EU Commission Proposal for a Directive on the Use of Shell Entities in the EU (“Unshell or ATAD3”)”, *op. cit.*, p. 9.

¹¹¹⁸ Entre otras, sentencia Tribunal de Justicia, caso *Leur Bloem*, *cit.*, párr. 41: “(...) las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma”; sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Egiom*, *cit.*, párr. 32: “Para comprobar si una operación persigue un objetivo fraudulento o abusivo, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder a un examen individual del conjunto de la operación de que se trate”. Aunque en sentencias como la sentencia del Tribunal de Justicia, caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, *cit.*, párr. 82, establece que las presunciones generales están permitidas siempre que no vayan más allá de lo necesario y el contribuyente pueda presentar, sin muchas restricciones administrativas, elementos que acrediten los posibles motivos comerciales por los que llevó a cabo esa transacción o negocio.

objetivos y verificables que permitan identificar la existencia de un montaje puramente artificial creado por motivos fiscales¹¹¹⁹.

Asimismo, la proporcionalidad, como principio general del derecho de la UE, tiene prioridad sobre el derecho derivado de la UE, por lo que las Directivas deben ser compatibles con él. En este sentido, la propuesta de Directiva sobre entidades “fantasma” debería garantizar la proporcionalidad al imponer la denegación de los beneficios de la directiva. En este sentido, se pronunció el Tribunal de Justicia en el caso *Lexel*, poniendo de manifiesto que “el principio de proporcionalidad exige que la denegación del derecho a deducir se limite a la fracción de los intereses que supere lo que se habría acordado de no haber existido relaciones especiales entre las partes”¹¹²⁰. Sin embargo, en la actualidad este principio está ausente en la propuesta de Directiva, no hay una verdadera aplicación proporcionada de las medidas contra la elusión fiscal, a pesar de ser el principio de proporcionalidad una clara exigencia del derecho primario de la UE¹¹²¹. Por tanto, se vislumbran evidentes problemas de compatibilidad con el derecho primario de la UE.

Por otro lado, como hemos hecho referencia *ut supra*, en la exposición de motivos de propuesta de Directiva se afirma que se cumple y respeta el principio de subsidiariedad, ya que “con un enfoque común respecto a las sociedades fantasma se garantizaría la seguridad jurídica y se reducirían los costes de cumplimiento para las empresas que operan en la UE”¹¹²². Sin embargo, esta propuesta de Directiva no haría sino aumentar el número de normas que resultarían de aplicación en paralelo y que las empresas multinacionales y las Administraciones tributarias deben cumplir y administrar; pues si prosperase la propuesta de Directiva, se aplicaría junto con las normas internas antiabuso

¹¹¹⁹ CFE TAX ADVISERS EUROPE: “Opinion Statement FC 2/2022 on the EU Commission Proposal for a Directive on the Use of Shell Entities in the EU (“Unshell or ATAD3”)", *op. cit.*, p. 3.

¹¹²⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de enero de 2021, caso *Lexel* (C-484/19), ECLI:EU:C:2021:34, párr. 51.

¹¹²¹ CFE TAX ADVISERS EUROPE: “Opinion Statement FC 2/2022 on the EU Commission Proposal for a Directive on the Use of Shell Entities in the EU (“Unshell or ATAD3”)", *op. cit.*, p. 4.

En este sentido, señala MARTÍN JIMÉNEZ que es dudoso que la propuesta de Directiva cumpla con el principio de proporcionalidad por las siguientes consideraciones: i) las transacciones no artificiales pueden quedar fácilmente atrapadas por el criterio de información obligatoria; ii) existen ya otras herramientas más proporcionadas con el mismo propósito; iii) no utiliza los indicadores más proporcionados para las empresas intermediarias sugeridos en la jurisprudencia TJUE. Véase, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 483.

¹¹²² Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma..., *cit.*, pp. 3-4.

de cada Estado miembro y en adición al concepto de abuso establecido en el artículo 6 ATAD.

A mayor abundamiento, otro problema adicional que se plantea es que las presunciones de abuso parecen fundamentarse en modelos de trabajo antiguos que requieren la presencia física¹¹²³. Establece por tanto requisitos anticuados que se alejan de los trabajos de la OCDE en torno a la tributación de la economía digital (Acción 1 BEPS y el Pilar I). Ello autoriza a concluir que, si prosperase la redacción actual de la propuesta de Directiva, derivaría en una mayor inseguridad jurídica.

En aras de evitar esa situación, el grupo de expertos CFE TAX ADVISERS EUROPE propone acudir a otros mecanismos. La Comisión Europea podría hacer uso de los poderes que le confiere el artículo 258 TFUE para exigir a los Estados miembros que cumplan con su obligación de evitar la elusión de la legislación de la UE y lo hagan de acuerdo con las normas establecidas por el Tribunal de Justicia. Además, podría considerarse la posibilidad de elaborar unas directrices amplias y detalladas que incluyan un gran número de ejemplos para concretar la aplicación del principio de abuso de la UE¹¹²⁴.

Autores como HOOR y O'DONNELL consideran que la propuesta de esta Directiva añadiría una complejidad adicional a las empresas de la UE y reduciría la capacidad de Europa para atraer inversiones internacionales. Además, consideran que las Administraciones tributarias ya pueden impugnar la falta de sustancia sobre la base de una amplia red de disposiciones antiabuso que se han aplicado en toda la UE y OCDE, por lo que no sería necesaria la aprobación de la propuesta de Directiva¹¹²⁵.

En un sentido similar, señala MARTÍN JIMÉNEZ que, teniendo en cuenta las GAARs nacionales, la GAAR de la UE, la PPT, las SAAR, las disposiciones de intercambio automático de información, etc.; se desconoce por qué se necesita otra herramienta más.

¹¹²³ CFE TAX ADVISERS EUROPE: “Opinion Statement FC 2/2022 on the EU Commission Proposal for a Directive on the Use of Shell Entities in the EU (“Unshell or ATAD3”)", *op. cit.*, pp. 5-6.

¹¹²⁴ *Ibidem*, p. 6.

¹¹²⁵ HOOR, O.; O'DONNELL, K.: “The new EU initiative on fighting shell entities: tackling a nonissue?”, *op. cit.*, p. 467. Además, otros autores consideran que las medidas propuestas en la Directiva sobre sociedades fantasma añadirían presión a la capacidad administrativa de los Estados miembros para poder gestionar debidamente toda la información suministrada. Véase, POPA, O.: “Proposal for an EU Directive laying down rules to prevent the misuse of Shell Entities for Tax Purposes (Unshell): Seven Steps towards disgrace or redemption”, *European Taxation*, April 2022, p. 167.

No se deriva de la exposición de motivos ni del preámbulo de la propuesta de Directiva una explicación que justifique la necesidad de tener otro instrumento y que sus objetivos no pueden ser cubiertos por otras herramientas ya existentes. Además, la propuesta parece vulnerar el derecho primario de la UE, bien la libertad de establecimiento (artículos 49 y 54 TFUE), o, en algunos casos la libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE) o la libre circulación de capitales (artículo 64 TFUE)¹¹²⁶.

Por todo ello, a la vista del sucinto análisis, consideramos que no debiera prosperar la propuesta de Directiva para evitar el uso indebido de sociedades “fantasma” en su redacción actual¹¹²⁷, pues existen visos de incompatibilidad con el derecho primario de la UE y, además, establece determinados conceptos ambiguos e indeterminados que posiblemente dieran lugar a diferencias interpretativas entre Estados y generen mayor litigiosidad. Actualmente, Suecia y República Checa ya han expresado su opinión de que la propuesta no es necesaria debido a sus efectos desproporcionados para lograr los objetivos pretendidos o porque la regulación existente ya es suficiente para atacar las empresas ficticias¹¹²⁸.

¹¹²⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, pp. 481-482.

¹¹²⁷ La propuesta de Directiva requiere unanimidad en el Consejo para su adopción, previa consulta al Parlamento Europeo. A tiempo presente continúan las negociaciones en el Consejo, no obstante, está previsto que el Parlamento presente y vote su informe respecto a la propuesta de Directiva en enero de 2023. Véase, [https://www.europarl.europa.eu/thinktank/es/document/EPRS_BRI\(2022\)733648](https://www.europarl.europa.eu/thinktank/es/document/EPRS_BRI(2022)733648)

En relación con la unanimidad exigida para aprobar una directiva a nivel de la UE, resulta oportuno traer a colación alguna de las conclusiones alcanzadas en otro de nuestros trabajos. Consideramos que el requisito de unanimidad debe ser sustituido por una mayoría cualificada en el Consejo y por mayoría simple en el Parlamento; ello garantizaría un amplio consenso a nivel europeo en materia de fiscalidad al tiempo que evitaría que el criterio disidente de algún Estado paralice los avances queridos por el resto de los Estados miembros de la Unión Europea. Véase, DEL VALLE CALZADA, E.; SEVILLA BERNABÉU, B.: *Políticas Fiscales y Derechos Humanos. Crónica de una relación olvidada y propuestas para su integración*, Fundación Alternativas, n.º 106, 2022, p. 66.

¹¹²⁸ LAMER, E.: “Swedish and Czech MPs Question EU Unshell Proposal”, *Tax Notes International*, vol. 106, 2022, p. 673. España, a diferencia de Suecia y República Checa, no se ha pronunciado sobre la propuesta de Directiva sobre entidades “fantasma”. No obstante, resulta oportuno referenciar que en algunos de los CDI firmados con otros Estados se prevé una cláusula para tratar de contrarrestar las sociedades pantalla o sociedades ficticias. La cláusula en cuestión establece que no se aplicarán las reducciones o exenciones previstas en el convenio en lo referente a los dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital, cuando dichas rentas se obtengan en un Estado contratante por una sociedad residente del otro Estado contratante en cuyo capital participen, directa o indirectamente, en más de un 50 por 100, socios no residentes de ese otro Estado contratante. Véase el protocolo de los siguientes CDI firmados entre España y estos países: Bélgica; Bolivia; Cuba; Eslovenia; Estonia; Irlanda; Islandia; Letonia; Lituania; Portugal y Rusia.

11. Consideraciones finales

Del análisis realizado podemos concluir que el artículo 6 de la ATAD utiliza términos imprecisos y establece un umbral de abuso muy bajo al considerar que puede ser abusivo “uno de sus propósitos principales”. A tal efecto, señala KUŹNIACKI que ello parece obedecer al deseo del Consejo de la UE de ayudar a las Administraciones tributarias de los Estados miembros a aplicar la GAAR bajo condiciones que son más fáciles de cumplir para ellos que las que se desprenden de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia¹¹²⁹.

Hubiese sido preferible no utilizar estos términos imprecisos que no se encuentran en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ya que únicamente aportan inseguridad jurídica y una mayor confusión. En este sentido, afirma GARCÍA PRATS que, al eliminar en la formulación de una cláusula antiabuso la referencia a la artificiosidad, se objetivan los supuestos de abuso en atención al resultado económico que no es querido por la Administración tributaria, pero no en atención a la conducta artificiosa del obligado tributario, por ende, la Administración tributaria no tendrá que demostrar esta última¹¹³⁰.

Por otro lado, resulta oportuno destacar que no se establece ninguna regla respecto de la carga de la prueba en la ATAD, por tanto, se presupone que las Administraciones fiscales están obligadas a proporcionar los indicios de abuso y deben permitir a los contribuyentes aportar -sin excesivas dificultades- las pruebas de razones comerciales válidas que sustenten la autenticidad y legalidad de sus negocios y operaciones¹¹³¹.

Con todo, hay una evidente falta de claridad y previsibilidad, y, además, deja mucha discrecionalidad a las Administraciones tributarias nacionales, por lo que todo ello podría vulnerar el principio de seguridad jurídica de la UE¹¹³².

¹¹²⁹ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 155

¹¹³⁰ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *op. cit.* pp. 130-131

¹¹³¹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “The prohibition of abuse of EU tax law and the codification of the EU GAAR”, *op. cit.*, p. 1042. En igual sentido, MORENO GONZÁLEZ, S.: “Implementation of the EU ATAD in Spain: Outstanding Issues of a Partial Transposition”, *op. cit.*, p. 999.

¹¹³² TRAVERSA, E.: “Territoriality, abuse and coherence”, en HJI PANAYI, C.; HASLEHNER, W.; TRAVERSA, E. (eds.) *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 90; TRAVERSA, E.: “The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting?”, *op. cit.*, p. 9.

Además, la ATAD también ha sido criticada por no estar en consonancia con el principio de subsidiariedad¹¹³³ y proporcionalidad¹¹³⁴ recogidos en el Tratado de la Unión Europea¹¹³⁵. La ATAD justifica que se respeta el principio de proporcionalidad haciendo hincapié en que solo introduce un nivel mínimo de coordinación de las medidas antiabuso para alcanzar con los objetivos de la Directiva. Sin embargo, otorga la posibilidad a los Estados miembros para adoptar medidas que ofrezcan una mayor protección contra los abusos, lo cual va en contra de la proporcionalidad¹¹³⁶.

Tras analizar el contenido del artículo 6 ATAD, se desprende que existen diferencias entre este y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. La principal diferencia es la relevancia otorgada a la “realidad económica” para evaluar la artificialidad, sin saber muy bien el alcance de su significado; la segunda es el bajo umbral para determinar el elemento subjetivo del abuso, estableciendo “uno de los propósitos principales”. Todo ello hace que nos planteemos si cabe la posibilidad de que GAAR de la ATAD sea revisada y, en última instancia, pueda considerarse incompatible con el principio general de prohibición del abuso. A tal efecto, señala DE LA FERIA que la realidad práctica demuestra que, en el ámbito de la fiscalidad, el Tribunal de Justicia ha sido reticente a revisar la legislación comunitaria secundaria a la luz de la legislación primaria de la UE, por lo que pronostica que, lejos de revertirse esa situación, lo más probable es que el principio de prohibición de prácticas abusivas evolucionará en la línea de la GAAR¹¹³⁷.

¹¹³³ Artículo 5.3. del Tratado de la Unión Europea, *DOUE* C 83/13, 30.03.2010. Cuyo tenor literal establece: “En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión”.

¹¹³⁴ Artículo 5.4. del Tratado de la Unión Europea, *DOUE* C 83/13, 30.03.2010. “En virtud del principio de proporcionalidad, el contenido y la forma de la acción de la Unión no excederán de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados”.

¹¹³⁵ Entre otros, LAZAROV, I.; GOVIND, S.: “Carpet-bombing tax avoidance in Europe: examining the validity of the ATAD under EU Law”, *Intertax*, vol. 47, issue 10, 2019, pp. 864-867; BIZIOLI, G.: “Taking EU Fundamental freedoms seriously: does the Anti-Tax Avoidance Directive take precedence over the single market?”, *EC Tax Review*, vol. 26, issue 3, 2017, pp. 171-172; SZUDOCZKY, R.: “The relationship between primary, secondary and national law”, *op. cit.*, pp. 101-102; MARÍN BENÍTEZ, G.: “The European Union, the state competence in tax matters and abuse of the UE freedoms”, *op. cit.*, pp. 59-60; FAYOS, C.: “The scope of the Directive and the principle of subsidiarity”, *op. cit.*, pp. 104-106.

¹¹³⁶ SZUDOCZKY, R.: “The relationship between primary, secondary and national law”, *op. cit.*, p. 102.

¹¹³⁷ DE LA FERIA, R.: “EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms”, *op. cit.*, pp. 181-182.

CAPÍTULO III: ANÁLISIS DEL ABUSO DESDE LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL

Tras analizar el abuso desde la óptica del derecho de la Unión Europea, resulta procedente abordar esta problemática desde la perspectiva internacional, pues la reacción de la legislación de la Unión Europea a las prácticas fiscales abusivas comparte un núcleo común con la que surge en la coordinación fiscal internacional¹¹³⁸.

A tal efecto, resulta necesario señalar el protagonismo de la OCDE como institución que ha liderado los documentos base de política fiscal en los últimos años, desbancando a potenciales competidores en materia fiscal internacional, como por ejemplo la Organización de las Naciones Unidas (ONU). La OCDE ha sido desde el principio la organización internacional encargada de proponer soluciones en materia fiscal. A pesar de la gran relevancia de sus trabajos, la OCDE no se configuró como un ente con poderes ejecutivos, por tanto, sus decisiones no tienen, en principio, fuerza jurídica vinculante¹¹³⁹. Sin embargo, sus estudios y opiniones han superado el estatus de *soft law*, pasando casi de forma automática a formar parte de las normativas de los Estados a través de los compromisos asumidos por estos¹¹⁴⁰.

Entre los trabajos realizados por la OCDE debemos destacar el Plan BEPS, que nace con la vocación de ser “un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación”¹¹⁴¹. En ese contexto, en el presente capítulo nos

¹¹³⁸ PISTONE, P.: “In memoriam issue – preface: Frans Vanistendael’s Legacy for the future of European and International Tax Law”, *World Tax Journal*, vol. 14, n.º 3, 2022, p. 374.

¹¹³⁹ Los trabajos de la OCDE no resultan jurídicamente vinculantes para las instituciones europeas y tan solo pueden surtir un efecto indirecto para los derechos y obligaciones de los Estados miembros y de los contribuyentes integrados en un mercado único. Véase, SCHÖN, W.: “Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan”, *op. cit.*, p. 288; RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “El marco europeo de defensa de los contribuyentes y la lucha contra el abuso en la era post-BEPS”, *op. cit.*, p. 612.

¹¹⁴⁰ LEONARD, B.: “Tratados fiscales y Derecho de la Unión Europea: la recomendación del Paquete ATAP y el encaje de los convenios tributarios entre Estados miembros y con países terceros”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 530-531.

¹¹⁴¹ OECD: *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París, OECD Publishing, 2013, p. 30. A este respecto, GARCÍA PRATS señala que lo que subyace del Plan BEPS es “la lucha entre los distintos Estados por retener mayor competencia tributaria sobre las rentas transnacionales móviles, ajustando los mecanismos tradicionales que permiten la traslación de beneficios a territorios de baja tributación, aun manteniendo la confianza en los mismos para seguir regulando la colisión de competencias tributarias internacionales”. Véase, GARCÍA PRATS, F.A.: “La política de la Unión Europea en materia de lucha contra la planificación fiscal agresiva ¿propuesta necesaria y adecuada?”, *op. cit.*, p. 21.

centraremos en el análisis de la lucha contra el abuso de los convenios que deriva de la acción 6 del Plan BEPS. En tanto los estándares mínimos derivados de la acción 6 requieren la modificación de los CDI, su análisis debe estar conectado con el Convenio Multilateral, internacionalmente conocido por sus siglas en inglés MLI (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*). El MLI fue la gran novedad introducida con el Plan BEPS, pues todas las medidas adoptadas en este convenio resultarán de aplicación directa para todos los Estados que lo suscriban. Ello supuso una auténtica revolución en las formas de implementación, pues no era necesario modificar uno a uno cada CDI, sino que el mismo instrumento normativo resultaba de aplicación a una pluralidad de Estados -aquellos que lo suscribían-¹¹⁴².

En ese orden de cosas, el análisis del presente capítulo partirá de unas referencias a los Convenios de Doble Imposición, ofreciendo una perspectiva histórica de los Modelos de Convenio y exponiendo la función del preámbulo y de los comentarios en la interpretación de los convenios fiscales. Tras ello, abordaremos la lucha contra el abuso de convenio y la implementación de los estándares mínimos a través del MLI. A tal efecto, analizaremos el nuevo objetivo de la OCDE de luchar contra la doble imposición, haremos algunas referencias a la cláusula de limitación de beneficios y nos centraremos en el análisis de la cláusula del test del propósito principal, con el fin de examinar los posibles desafíos que surgen de su implementación y aplicación legal.

1. Los Convenios de Doble Imposición

La definición de tratado o convenio fiscal se encuentra establecida en el artículo 2 de la Convención de Viena¹¹⁴³, entendiéndose por tal “un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominador particular”.

¹¹⁴² HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.: “El alcance material y formal del Plan BEPS: viejos conocidos, nuevos amigos y la necesidad de un nuevo enfoque”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P. (dirs.) *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2017, pp. 57-58.

¹¹⁴³ Convención de Viena sobre el derecho de los tratados. Viena, 23 de mayo de 1969. U.N. Doc. A/CONF.39/27 (1969), 1155 U.N.T.S. 331. Entró en vigor el 27 de enero de 1980.

Desde sus orígenes, los CDI eran un instrumento que buscaba garantizar la eliminación o la corrección de la doble imposición internacional mediante la formulación de reglas distributivas o limitativas de la competencia tributaria de los Estados contratantes. De tal forma que se corregían las distorsiones generadas por el ejercicio simultáneo de la jurisdicción tributaria sobre rentas transnacionales¹¹⁴⁴.

En ese contexto, resulta oportuno hacer mención a los orígenes de los Modelos de Convenio, los cuales son utilizados como referentes en la firma de innumerables CDI entre diferentes Estados.

1.1. Breves referencias históricas a los Modelos de Convenio

El origen de los Modelos de Convenio se sitúa en el período de entreguerras, fruto del trabajo del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, que se comprometió en evitar la doble imposición. Dicha labor se materializó en sendos informes: 1925¹¹⁴⁵, 1927¹¹⁴⁶ y 1928¹¹⁴⁷. Los informes sobre el Modelo de Convenio dieron lugar a la elaboración de varios Modelos de Convenio en sede de la Sociedad de Naciones, como fueron el Modelo de Convenio de México de 1946 y el Modelo de Convenio de Londres de 1946. Tras los prístinos trabajos realizados por la Sociedad de Naciones, en los años 50 tomó la iniciativa en la preparación de estudios e informes para la elaboración de un Modelo de Convenio la OECE¹¹⁴⁸, y, posteriormente, la OCDE¹¹⁴⁹. Todos estos trabajos dieron lugar al primer Proyecto de Convenio en 1963, que sirvió de base del Modelo de Convenio de la OCDE

¹¹⁴⁴ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *op. cit.* p. 125.

¹¹⁴⁵ League of Nations: Technical Experts to the Economic and Financial Committee Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee Document F.212. Geneva, February 1925.

¹¹⁴⁶ League of Nations: Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion Double Taxation and Tax Evasion: Report Document C. 216. M. 85. London, April 12th, 1927.

¹¹⁴⁷ League of Nations: General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion Double Taxation and Tax Evasion: Report Presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion Document C.562.M.178.1928.II. Geneva, October 31st, 1928.

¹¹⁴⁸ La OECE se formó el 16 de abril de 1948 y contaba con la participación de 18 países. El principal objetivo para el que fue creado era administrar las ayudas en el marco del plan Marshall para la reconstrucción de Europa tras la Segunda Guerra Mundial. No obstante, unos años más tarde, en 1956 se constituyó el Comité Fiscal de la OECE con el objetivo de aportar soluciones en el ámbito de la doble imposición. El Comité Fiscal presentó el resultado de sus estudios en varios informes: 1958, 1959 y 1960. Estos informes constituyeron la base del proyecto de modelo de la OCDE.

¹¹⁴⁹ En 1961 la OCDE reemplazó a la OECE, no obstante, el Comité Fiscal permaneció sin cambios significativos, continuando con los trabajos realizados hasta el momento.

para eliminar la doble imposición internacional de 1977, el cual fue actualizado periódicamente a partir del año 1992¹¹⁵⁰.

El Modelo de Convenio de la OCDE de 1977 fomentó a los Estados a firmar numerosos CDI con aquellos Estados con los que tenían un flujo económico relevante; empero, los países en vías de desarrollo fueron más reticentes en firmar CDI, por considerar que este tipo de convenios eran lesivos para sus intereses. Ante ello, se decidió involucrar a la ONU en la elaboración de propuestas e informes para eliminar la doble imposición, cuyo resultado fue el Modelo de Convenio de la ONU de 1980¹¹⁵¹. La coexistencia de ambos Modelos de Convenio no deriva en una confrontación, sino en una convergencia¹¹⁵².

En la mayoría de los aspectos, el MC ONU sigue el MC OCDE. Las principales diferencias se encuentran en el artículo 5 (establecimiento permanente), artículo 7 (beneficios empresariales), artículo 9 (empresas asociadas), artículo 10 (dividendos), artículo 11 (intereses), artículo 12 (cánones), artículo 13 (ganancias de capital), artículo 14 (servicios personales por cuenta propia) y el artículo 21 (otros ingresos). Dado que el modelo de la ONU se basa en los intereses de los países en desarrollo, estas diferencias tratan sobre todo de garantizar que el país de origen conserve ciertos derechos de imposición¹¹⁵³.

¹¹⁵⁰ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, *op. cit.*, pp.103-104; LANG, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienna, Linde, 2021, 3º ed., section 2.2; VANN, R.: “Origins of the OEEC Work on Tax Treaties: continuity or fresh start?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 76, n.º 9, pp. 433-449. El MC OCDE de 1992 muestra claramente la lucha de los países miembros por conciliar las diferentes disposiciones nacionales contra el abuso, como los enfoques de sustancia sobre la forma y las teorías divergentes sobre cómo aplicarlas a los convenios fiscales existentes. Véase, BAERENTZEN, S.: “Danish cases on the use of holding companies for cross-border dividends and interest -a new test to disentangle abuse from real economic activity?”, *op. cit.*, p. 31.

¹¹⁵¹ En 1967 el Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (ECOSOC) creó un grupo de trabajo ad hoc como subcomité con el fin de estudiar los medios para facilitar la celebración de un Modelo de Convenio fiscal que sirviera de base para las negociaciones entre países desarrollados y en vías de desarrollo. El texto definitivo del proyecto se presentó en la octava reunión del grupo de expertos en Ginebra en 1979, publicándose en 1980. Véase, ORZECOWSKI, D.: “The Relevance of the Commentaries on the OECD and UNModels for the Interpretation of the UN Model”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *The UN Model Convention and Its Relevance for the Global Tax Treaty Network*, Amsterdam, IBFD, 2017, pp. 4-5.

¹¹⁵² *Ibidem*, pp. 104-105.

¹¹⁵³ LANG, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, *op. cit.*, section 2.2; SOUZA DE CASTELO BRANCO, R.: “The history and relevance of model tax conventions”, en ECKER, T.; RESSLER, G. (eds.) *History of Tax Treaties. The relevance of the OECD Documents for the interpretation of tax treaties*, Vienna, Linde, 2011, pp. 49-52; ORZECOWSKI, D.: “The Relevance of the Commentaries on the OECD and UNModels for the Interpretation of the UN Model”, *op. cit.*, p. 17.

Con todo, el MC OCDE no es un convenio de derecho internacional, forma parte de una recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE sobre la base del artículo 5 b) del Convenio de la OCDE. Si lo hubiese hecho sobre la base del artículo 5 a) o c) del mismo cuerpo normativo, el MC OCDE hubiese sido un instrumento jurídicamente vinculante para sus miembros; sin embargo, el Consejo de la OCDE decidió establecerlo como una recomendación para los países miembros de la OCDE, otorgándoles la posibilidad de apartarse de las disposiciones. A pesar de no ser jurídicamente vinculante, la mayoría de los países siguen el esquema del MC OCDE¹¹⁵⁴.

A este respecto, señala SCHÖN que el MC OCDE desempeña un papel importante en la jurisprudencia fiscal de la UE en dos aspectos: por un lado, en la interpretación de la legislación de la UE; y, por otro, en la justificación de los obstáculos fiscales derivados de las medidas fiscales nacionales. Sin embargo, la OCDE no puede influir en la interpretación del derecho primario de la UE, pues sus orígenes se diseñaron en la década de 1950, mucho antes del proyecto de Modelo de la OCDE de 1963¹¹⁵⁵.

En resumidas cuentas, los Modelos de Convenio no son normas jurídicas que han de incorporarse al acervo del derecho internacional, su función es servir de punto de partida o de guía en el proceso de negociación de los CDI, ofreciendo una estructura y unos criterios de reparto de la competencia tributaria¹¹⁵⁶.

¹¹⁵⁴ ORZECZOWSKI, D.: “The Relevance of the Commentaries on the OECD and UN Models for the Interpretation of the UN Model”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *The UN Model Convention and Its Relevance for the Global Tax Treaty Network*, Amsterdam, IBFD, 2017, p. 3; BLOKKER, N.: “Skating on Thin Ice? On the Law of International Organizations and the Legal Nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention”, en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.) *The legal status of the OECD commentaries*, Amsterdam, IBFD, 2008, online source, section 2. Asimismo, BLOKKER afirma que, en la medida en que los Estados siguen el MC OCDE, también siguen las interpretaciones de sus comentarios, pues el MC OCDE y los comentarios son “un solo paquete”. Con ello se trata de armonizar el nivel de interpretación y aplicación de los CDI. *Ibidem*, section 4.

¹¹⁵⁵ SCHÖN, W.: “Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan”, *op. cit.*, pp. 290-291. En relación con el papel que desempeña el MC OCDE en la jurisprudencia de la UE, el mencionado autor trae a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de mayo de 2008, caso *Lidl Belgium* (C-414/06), ECLI:EU:C:2008:278; y la sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de enero de 2014, caso *DMC* (C-164/12), ECLI:EU:C:2014:20.

¹¹⁵⁶ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, *op. cit.*, p. 106.

1.2. Valor interpretativo del preámbulo

El preámbulo es una narración descriptiva de un documento legal, a menudo situada después del título y antes de las secciones sustantivas. Suele redactarse en términos generales para incluir las motivaciones, los objetivos, las consideraciones de los Estados contratantes y la afirmación de los valores compartidos que han intervenido en la celebración del convenio¹¹⁵⁷. Con todo, la regla general de interpretación de los convenios se encuentra establecida en el artículo 31.2. de la Convención de Viena¹¹⁵⁸, del cual derivan tres principios que se han reunido en una única norma de interpretación. Estos principios son los siguientes: i) el convenio debe interpretarse de buena fe; ii) ha de seguirse el enfoque textual, pues la intención de las partes se refleja en los términos utilizados; y iii) los términos se determinen teniendo en cuenta el objeto y fin.

El preámbulo tiene una importancia tanto textual como teleológica en la interpretación jurídica. El establecimiento del significado de un término requiere que se lea junto al contexto y a la luz del objeto y la finalidad¹¹⁵⁹.

Si se utilizan palabras ambiguas, el preámbulo puede ser constructivo para determinar su significado, es decir, el preámbulo puede tener el efecto de restringir o ampliar los significados ordinarios de los términos para reflejar mejor las intenciones de las partes. En sentido contrario, si no hay ambigüedad, el preámbulo no puede anular el significado claro e inequívoco de las palabras¹¹⁶⁰.

El comentario al artículo 1 MC OCDE de 2003 establecía que “el objetivo principal de los convenios de doble imposición es promover, mediante la eliminación de la doble imposición, los intercambios de bienes y servicios, así como la circulación de capitales y personas. También es objetivo de los convenios fiscales evitar la elusión y evasión fiscal”¹¹⁶¹. Por tanto, en 2003 no se incluía en el preámbulo del MC OCDE una referencia a la prevención de la elusión y la evasión como uno de los objetivos del Convenio. Sin embargo, los comentarios al artículo 1 elevaron la prevención de la elusión y la evasión

¹¹⁵⁷ DE BROE, L.: “Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, p. 163; PENG, C.; SCHUCH, J.: “The relevance of the preamble for treaty entitlement”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Tax Treaty Entitlement*, Amsterdam, IBFD, 2019, p. 1.

¹¹⁵⁸ Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, *cit*.

¹¹⁵⁹ PENG, C.; SCHUCH, J.: “The relevance of the preamble for treaty entitlement”, *op. cit.*, p. 3.

¹¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 4.

¹¹⁶¹ Modelo de Convenio OCDE 2003, comentarios al artículo 1, párr. 7.

a un objetivo declarado de los convenios fiscales, aunque secundario respecto del objetivo principal que es la eliminación de la doble imposición¹¹⁶².

El preámbulo siempre ha formado parte del MC OCDE, sin embargo, el contenido del preámbulo estaba en blanco, quedaba a discreción de los Estados contratantes hasta que la acción 6 BEPS propuso un lenguaje común que debía incluirse en el preámbulo como estándar mínimo¹¹⁶³.

En ese orden de cosas, por último, cabe mencionar que los tribunales españoles aceptan el valor interpretativo de los preámbulos como contexto para definir la finalidad¹¹⁶⁴. La finalidad del preámbulo se limita a la interpretación de las disposiciones sustantivas del convenio, ya que, por sí mismo, no puede cumplir ninguna obligación. Por tanto, el lenguaje utilizado en el preámbulo no tiene un significado normativo independiente, solo puede tener sentido en la interpretación de las disposiciones específicas del convenio¹¹⁶⁵. Dicho en otras palabras, el preámbulo no tiene el efecto interpretativo de socavar la primacía de los términos reales utilizados en el convenio.

El preámbulo por sí solo no puede imponer obligaciones, ya que no es una disposición sustantiva. Para que tenga realmente ese efecto en una circunstancia concreta, debe estar respaldado por la disposición sustantiva¹¹⁶⁶.

¹¹⁶² DE BROE, L.: “Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse”, *op. cit.*, p. 166. En un sentido similar, VAN WEEGHEL, S.: “A Deconstruction of the Principal Purposes Test”, *World Tax Journal*, vol. 11, n.º 1, 2019, p. 10.

¹¹⁶³ PENG, C.; SCHUCH, J.: “The relevance of the preamble for treaty entitlement”, *op. cit.*, p. 7.

¹¹⁶⁴ ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A.: “Implementing the Multilateral Instrument in Spain”, en KOFLER, G.; LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; SPIES, K.; STARINGER, C. (eds.) *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, Amsterdam, IBFD, vol. 21, 2021, p. 847. En el derecho interno y en ámbitos diferentes al derecho tributario, el Tribunal Constitucional ha declarado que los preámbulos tienen un valor interpretativo que no puede exceder o superar el texto de la ley. Entre otras, STC de 23 de julio de 1998 (rec. de inconstitucionalidad n.º 1014/88), ECLI:ES:TC:1998:173, F.J. 4º establece: “ni las rúbricas de los títulos de las leyes ni los preámbulos tienen valor normativo (...), por lo que lo establecido en ellos no puede prevalecer sobre el articulado de la ley”. En el mismo sentido, STC de 12 de noviembre de 1981, (rec. de inconstitucionalidad n.º 185/81), ECLI:ES:TC:1981:36, F.J. 7º.

¹¹⁶⁵ PENG, C.; SCHUCH, J.: “The relevance of the preamble for treaty entitlement”, *op. cit.*, p. 8.

¹¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 21.

1.3. Valor interpretativo de los comentarios

Los comentarios al MC OCDE se apoyan en una recomendación del Consejo de la OCDE de 23 de octubre de 1997, que aconseja a los Gobiernos de los países miembros “que sus Administraciones tributarias sigan los comentarios a los artículos del Modelo de Convenio Fiscal, modificados periódicamente, al aplicar e interpretar las disposiciones de sus convenios fiscales bilaterales que se basan en dichos artículos”. A tal efecto, señala WARD que los comentarios no son vinculantes para los países miembros de la OCDE, no existe una obligación jurídica ni una necesidad de pronunciarse¹¹⁶⁷.

Como consecuencia del gran impacto del MC OCDE, los comentarios al mismo se han convertido en una guía ampliamente aceptada para interpretar y aplicar sus artículos¹¹⁶⁸. A tal efecto, cabe preguntarse cuál es el valor que debe otorgarse a los comentarios al MC OCDE: ¿podemos considerar que los comentarios al MC OCDE están incluidos en el artículo 31.2 de la Convención de Viena¹¹⁶⁹?, ¿podemos considerarlos comprendidos en los trabajos preparatorios del artículo 32 de la Convención de Viena¹¹⁷⁰?

En relación con la primera cuestión, a pesar de que sería la mejor solución, es muy difícil integrar en su tenor literal a los comentarios¹¹⁷¹. Los comentarios al MC OCDE no constituyen un acuerdo o un instrumento realizado por los Estados contratantes en

¹¹⁶⁷ WARD, D.A.: “Is There an Obligation in International Law of OECD Member Countries to Follow the Commentaries on the Model?”, en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.) *The legal status of the OECD commentaries*, Amsterdam, IBFD, 2008, online source, section 2.

¹¹⁶⁸ A pesar de ello, si se hace un estudio comparativo de las diferentes versiones del MC OCDE, se aprecia un notable incremento de la extensión de los comentarios al MC OCDE. Asimismo, es patente el incremento de la utilización de ejemplos en los comentarios. A tal efecto, señala BRAUNER que deviene necesario tener en consideración múltiples cuestiones a la hora de decidir si se añade un ejemplo a los comentarios al MC OCDE, y no basarse en la creencia de que más orientación siempre es deseable. Véase, BRAUNER, Y.: “A Good example? The increasing use of example in the OECD model commentaries”, en KOFLER, G.; MASON, R.; RUST, A. (eds.) *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, Amsterdam, IBFD, 2021, online resource, section 8.6.

¹¹⁶⁹ “2. Para los efectos de la interpretación de un tratado. el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado”.

¹¹⁷⁰ “Medios de interpretación complementarios. Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31 (...)”.

¹¹⁷¹ A tal efecto, señala CHAND que “el intento de clasificar el comentario de la OCDE dentro de una u otra disposición de la Convención de Viena no es un ejercicio provechoso. Esto se debe a que las disposiciones de interpretación contenidas en la CVDT son un “medio para un fin y no un fin en sí mismo”. Véase, CHAND, V.: *The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with special references to the BEPS project)*, op. cit., p. 110.

relación con cada convenio, tal y como exige el precepto. Los comentarios al MC OCDE son una guía ampliamente aceptada de interpretación¹¹⁷². En este sentido, señala WARD que los comentarios existentes cuando se celebra un CDI, cuyas disposiciones derivan del MC OCDE, formarán parte del “contexto jurídico”, esto es, de los antecedentes jurídicos o contexto externo, pero no del contexto textual del artículo 31.2 de la Convención de Viena¹¹⁷³.

Respecto a la segunda cuestión, si consideramos que los comentarios al MC OCDE son un medio de interpretación complementario, su valor sería limitado, y ello iría en contra de la finalidad para la que han sido redactados. Los comentarios al MC OCDE no reflejan el consenso tributario internacional sobre una determinada materia. Además, los Comentarios al MC OCDE no pueden constituir un instrumento que pueda servir de apoyo normativo suficiente en la normativa interna o convencional para reaccionar frente al abuso, se exige reserva de ley¹¹⁷⁴; aunque algunos tribunales parecen dar gran importancia a los comentarios al MC OCDE como fuente de derecho¹¹⁷⁵.

Sobre este asunto, GARCÍA PRATS manifiesta que “los Comentarios al Modelo de Convenio constituyen una herramienta útil para determinar, en ocasiones, el significado que debe otorgársele a los conceptos utilizados por el Modelo de Convenio -y por ende, por los propios y singulares Convenios fiscales internacionales-”¹¹⁷⁶.

Con todo, los Comentarios al Modelo de Convenio deben limitarse a señalar o delimitar hasta qué punto es factible y tiene suficiente habilitación convencional la utilización de normas previstas en la normativa interna para reaccionar ante supuestos abusos de la norma tributaria por parte de los obligados tributarios¹¹⁷⁷.

¹¹⁷² SOLER ROCH, M.T.; RIBES RIBES, A.: “Tax Treaty Interpretation in Spain”, en LANG, M. (ed.) *Tax Treaty Interpretation*, Vienna, Linde, 2001, pp. 309-310.

¹¹⁷³ WARD, D.A.: “Is There an Obligation in International Law of OECD Member Countries to Follow the Commentaries on the Model?”, *op. cit.*, section 12.

¹¹⁷⁴ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *op. cit.* p. 132.

¹¹⁷⁵ FURUSETH, E.: *The interpretation of Tax Treaties in relation to domestic GAARs*, Amsterdam, IBFD, 2018, p. 26. Para un análisis comparado del valor otorgado a los comentarios por parte de los tribunales de diferentes Estados, véase SCHWARZ, J.: “Current issues in the use of OECD and UN commentaries in tax treaty interpretation”, en PISTONE, P. (ed.) *Building Global International Tax Law. Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam, IBFD, 2022, online source, chapter 2.

¹¹⁷⁶ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, *op. cit.*, p. 107.

¹¹⁷⁷ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *op. cit.* p. 133.

A juicio de SOLER ROCH y RIBES RIBES, los comentarios al MC OCDE, al no ser vinculantes, no pueden considerarse verdaderas normas de derecho internacional¹¹⁷⁸. En un sentido similar, GARCÍA PRATS señala que no debemos olvidar que ni los Modelos de Convenio y los Comentarios al Modelo de Convenio constituyen una norma jurídica, así como tampoco podemos calificarlos como mandatos interpretativos¹¹⁷⁹.

El párrafo 29 de la introducción al MC OCDE 2017 confirma que los comentarios no son instrumentos internacionales jurídicamente vinculantes, pues están diseñados para “ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias”.

Por último, resulta oportuno suscribir la conclusión alcanzada por SCHWARZ en relación con el papel de los comentarios al MC OCDE, pues considera que, “si bien las opiniones de las Administraciones tributarias pueden constituir un cuerpo de experiencia y juicio informado, esa experiencia y juicio es como autoridad fiscal y no como árbitro e intérprete independiente del derecho”, por tanto, los tribunales debe estar atentos y “evitar confiar automáticamente en este medio de interpretación complementario”¹¹⁸⁰.

¹¹⁷⁸ SOLER ROCH, M.T.; RIBES RIBES, A.: “Tax Treaty Interpretation in Spain”, *op. cit.*, p. 311. No obstante, señalan que los comentarios son una fuente de interpretación importante que debería incluirse en el “contexto” de cada convenio. Motivo por el cual, sugieren que se modifique la Convención de Viena para poder añadir los comentarios como herramienta específica de interpretación de los convenios. *Ibidem*, p. 311.

¹¹⁷⁹ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, *op. cit.*, p. 108. En igual sentido, WEISS señala que el MC OCDE y sus comentarios no son vinculantes. Véase, WEISS, F.: “Interpretation of Tax Treaties in Accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention under the Vienna Convention on the Law of Treaties”, en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.) *The legal status of the OECD commentaries*, Amsterdam, IBFD, 2008, online source, section 2.1. En una línea similar, CHAND, V.; ELLIFFE, C.: “The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties in the Post-BEPS and Digitalized World”, *op. cit.*, p. 308.

¹¹⁸⁰ SCHWARZ, J.: “Current issues in the use of OECD and UN commentaries in tax treaty interpretation”, *op. cit.*, online source, chapter 2, section 2.6. En un sentido similar, señalan WOUTERS y VIDAL que los comentarios no pueden suponer una especie de “costumbre instantánea” que sería inmediatamente invocable en el ordenamiento jurídico comunitario con independencia de cualquier práctica estatal correspondiente. Véase, WOUTERS, J.; VIDAL, M.: “The OECD Model Tax Convention Commentaries and the European Court of Justice: Law, Guidance, Inspiration?”, en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.) *The legal status of the OECD commentaries*, Amsterdam, IBFD, 2008, online source, section 3. Por su parte, BOURGEOIS y TRAVERSA indican que en Bélgica “los tribunales y la administración fiscal dan un valor muy persuasivo al comentario de la OCDE”. Véase, BOURGEOIS, M.; TRAVERSA, E.: “Belgium”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rome, IFA, vol. 95a: Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, 2010, p. 137.

2. El cambio de paradigma en la fiscalidad internacional: Plan BEPS

El Plan BEPS es considerado como uno de los casos más recientes e importantes de coordinación multilateral contra el traslado de beneficios a otras jurisdicciones y la salvaguarda de las bases imponibles domésticas. Es el punto de partida de un cambio fundamental en la política tributaria internacional¹¹⁸¹, pues trajo consigo la coordinación fiscal internacional como solución a las prácticas indeseables que socavan la recaudación de impuestos en algunos países en beneficio -indebido- de otros¹¹⁸². Ahora bien, como acertadamente señala PISTONE, la coordinación fiscal internacional no puede socavar la primacía del derecho de la UE, ni constituir un interés superior válido que pueda prevalecer sobre dicha primacía¹¹⁸³.

La globalización de la economía fue el origen del Plan BEPS. Esta globalización tuvo un gran impacto en la forma de organización de las grandes multinacionales y en los distintos sistemas fiscales entre Estados. Por un lado, los grupos multinacionales cambiaron los modelos de negocio nacionales por modelos de gestión global centralizada, aprovechando las asimetrías y las lagunas existentes entre diferentes jurisdicciones. Tales operaciones no infringen directamente la ley, pero sí que soslayan su aplicación, atentando contra el espíritu perseguido con ella. Por otro lado, los Estados pasaron de preocuparse por la doble imposición internacional a poner el foco en la doble no imposición¹¹⁸⁴.

En ese contexto surgió el Plan BEPS, a instancias de los ministros de finanzas del G20 y de la propia OCDE¹¹⁸⁵, lográndose un gran consenso y apoyo político para

¹¹⁸¹ Cuando surgió el Plan BEPS, algunos autores como BRAUNER lo definieron como “un proyecto abrumador, sobre todo y nada al mismo tiempo”. Otros, como SOLER ROCH hicieron referencia a su “carácter poliédrico”. Véase, BRAUNER, Y.: “What the BEPS?”, *Florida Tax Review*, vol. 16, n.º 2, 2014 p. 111; SOLER ROCH, M.T.: “La imposición justa sobre las sociedades en un escenario global: un tema pendiente”, *Derecho y sociedad*, n.º 50, 2018, p. 186.

¹¹⁸² PISTONE, P.: “General report”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Implementing Key BEPS Actions: where do we stand?*, Amsterdam, IBFD, vol. 12, 2019, p. 7.

¹¹⁸³ PISTONE, P.: “In memoriam issue – preface: Frans Vanistendael’s Legacy for the future of European and International Tax Law”, *op. cit.* p. 374.

¹¹⁸⁴ GARRIGUES, *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017, pp. 11-12. En un sentido similar, SANZ GÓMEZ, R.J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, *op. cit.*, p. 13.

¹¹⁸⁵ No obstante, cabe poner de manifiesto que la UE y muchos de sus Estados miembros desempeñaron un papel de liderazgo en la iniciativa del Plan BEPS. La UE no es miembro de la OCDE, pero goza de un estatus preferente en virtud de un protocolo firmado en 1960 cuando -las entonces- Comunidades Europeas fueron invitadas por la OCDE a participar en sus trabajos. Véase, TRAVERSA, E.; HERBAIN, C.A.: “General assessment of BEPS and EU law: hybrids mismatches, interest deductions, abuse of tax treaties and CFC

solucionar de forma colectiva los problemas en torno a la erosión de bases y el traslado de beneficios. Así las cosas, tras varios años de intenso trabajo, el 5 de octubre de 2015 la OCDE hizo público el contenido del Plan BEPS, con la intención de llevar a cabo una reforma integral, coordinada y coherente a nivel internacional. El Plan BEPS se estructura en 15 acciones¹¹⁸⁶.

El informe del Plan BEPS aborda las tres partes del trabajo que se encomendó a la OCDE sobre el abuso de los convenios: i) disposiciones del tratado y/o normas nacionales para evitar el abuso del tratado; ii) una aclaración de que los tratados fiscales no están destinados a ser utilizados para generar una doble imposición; iii) consideraciones de política fiscal que los países deberían tener en cuenta antes de suscribir un tratado¹¹⁸⁷.

En cuanto a la primera parte, esto es, la de evitar la concesión de beneficios del tratado en circunstancias inapropiadas, la OCDE distingue entre dos tipos de casos que deben abordarse: i) casos en los que una persona intenta eludir las limitaciones previstas en el propio convenio¹¹⁸⁸; y ii) casos en los que una persona trata de abusar de disposiciones de la legislación tributaria interna utilizando los beneficios del convenio¹¹⁸⁹.

rules”, en DANON, R. (ed.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): impact for European and international tax policy*, Tax Policy Series, Geneva/Zurich, Schulthess, 2016, p. 288; SCHÖN, W.: “Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan”, *op. cit.*, p. 287.

¹¹⁸⁶ Acción 1: Abordar los retos de la economía digital; Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos; Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC; Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros; Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas; Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales; Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente; Acciones 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor; Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS; Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva; Acción 13: Reexaminar la documentación sobre los precios de transferencia; Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias; Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

¹¹⁸⁷ DE BROE, L.; LUTS, J.: “BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse”, *Intertax*, vol. 43, issue 2, 2015, p. 122.

Los informes del Plan BEPS son recomendaciones, no obstante, dentro de estos hay que distinguir entre los que establecen estándares mínimos, las metodologías comunes y las directrices que se basan en mejores prácticas. Los estándares mínimos tienen valor político, ya que los países de la OCDE se comprometen a incorporarlos a sus ordenamientos tributarios; sin embargo, las metodologías y directrices solo tienen un valor técnico. Por todo ello, como señala CRUZ PADIAL, “los estándares mínimos de la OCDE y las Directivas de la UE, puesto que ambos tienen valor político, son los aspectos realmente relevantes en la transformación de la fiscalidad internacional en cuanto se concreten en normas jurídico-positivas”. Véase, CRUZ PADIAL, I.: “Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada”, *Crónica Tributaria*, n.º 166, 2018, p. 78.

¹¹⁸⁸ OCDE: *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6-Informe final 2015*, París, Éditions OCDE, 2016, p. 17 y ss.

¹¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 83 y ss.

Así las cosas, ha quedado demostrado que BEPS está permeando en la interpretación y aplicación del derecho europeo¹¹⁹⁰, dando un giro a la interpretación del Tribunal de Justicia en determinados pronunciamientos¹¹⁹¹. Asimismo, el Tribunal Supremo español ha tomado los principios del Plan BEPS como una razón imperiosa de interés público para interpretar las normas en casos de elusión fiscal¹¹⁹².

El impacto de BEPS en la legislación española se limita principalmente al impuesto sobre sociedades, y, más concretamente, respecto de las normas que limitan la deducción de determinados gastos financieros y normas sobre instrumentos híbridos que incluyen ahora medidas específicas para proteger la base imponible nacional española¹¹⁹³. Además, la acción 13 BEPS ha influenciado en la introducción de la información país por país en la legislación española, y, por último, BEPS también ha modificado algunas cuestiones sobre las CFC.

3. La reacción contra el *treaty shopping*

Se cree que la noción del *treaty shopping* se originó en Estados Unidos para describir aquellas operaciones en las que una persona busca la aplicación del convenio más favorable que de otro modo no le resultaría aplicable¹¹⁹⁴. La primera vez que se hizo referencia al término *treaty shopping* en un documento de la OCDE fue en el año 1987¹¹⁹⁵.

¹¹⁹⁰ A tal efecto, señalan TRAVERSA y HERBAIN que “el plan BEPS ha tenido un impacto significativo en la filosofía general que subyace a la integración fiscal en la Unión Europea”. Véase, TRAVERSA, E.; HERBAIN, C.A.: “General assessment of BEPS and EU law: hybrids mismatches, interest deductions, abuse of tax treaties and CFC rules”, *op. cit.*, p. 310. Por su parte, BRAUNER se muestra muy crítico afirmando que los países miembros de la OCDE han utilizado sistemáticamente el “*soft law*” para establecer normas internacionales autoproclamadas, intentando finalmente imponerlas al resto del mundo. Véase, BRAUNER, Y.: “The True Nature of Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 1, 2020, p. 34.

¹¹⁹¹ RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M.: “El marco europeo de defensa de los contribuyentes y la lucha contra el abuso en la era post-BEPS”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 609-610.

¹¹⁹² STS de 9 de febrero de 2015 (rec. n.º 3971/2013), ECLI:ES:TS:2015:488, F.D. 7º.

¹¹⁹³ MARTÍN LÓPEZ, J.; GIL GARCÍA, E.: “Chapter 32: Spain”, p. 808.

¹¹⁹⁴ AVI-YONAH, R. S.; PANAYI, C.: “Rethinking treaty-shopping: lessons for the European Union”, LANG, M.; PISTONE, P.; SCHUCH, J.; STARINGER, C.; STORCK, A.; ZAGLER, M. (eds.) *Tax Treaties: Building Bridges between law and economics*, Amsterdam, IBFD, 2010, p. 21; LI, J.: “Beneficial ownership in tax treaties: judicial interpretation and the case for clarity”, en BAKER, P.; BOBBETT, C. (eds.) *Tax polymath: a life in international taxation*, Amsterdam, IBFD, 2011, p. 190; ROSEMBUJ, T.: “Treaty shopping. El abuso de tratado”, *Revista de la economía social y de la empresa*, n.º 29, 1998, p. 69.

¹¹⁹⁵ OECD: “Double taxation conventions and the use of conduit companies”, in *International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies*, Issues in International Taxation Series n.º 1, Paris, 1987,

Ahora bien, resulta interesante preguntarnos si cualquier forma de *treaty shopping* implica, automáticamente, un uso abusivo de un CDI. A este respecto, se pronunció el Grupo *ad hoc* de expertos de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en materia de fiscalidad¹¹⁹⁶, señalando lo siguiente:

“No cabe asimilar la expresión *treaty shopping* —o la búsqueda del acuerdo fiscal más favorable— con la existencia de un abuso de convenio. La configuración de una situación como abusiva —o el hecho de que un particular se beneficie de la aplicación de un convenio de doble imposición de forma abusiva— exige e implica verificar la existencia de una quiebra indirecta y no directa de la norma, por vulneración de su objetivo, su espíritu o su finalidad, por lo que resulta difícilmente constatable de forma apriorística”¹¹⁹⁷.

“El *treaty shopping* sólo presupone un uso impropio del convenio cuando pueda configurarse jurídicamente como abuso de derecho —bien de Estado, bien por parte de particulares mediante los mecanismos internacionalmente aceptados y salvando las exigencias derivadas del derecho internacional público— o cuando se concrete de forma expresa dicha calificación en una cláusula convencional”¹¹⁹⁸.

Según el MC OCDE 2017, el *treaty shopping* se caracteriza porque un sujeto residente en un Estado tercero establece o utiliza una empresa residente en un Estado parte de un CDI para obtener los beneficios de dicho CDI respecto a las rentas procedentes del otro Estado parte del convenio (Estado de la fuente). Por tanto, permitir que sujetos que no tienen derecho directamente a los beneficios del CDI (como la reducción o eliminación de las retenciones sobre los dividendos, los intereses o los cánones) obtengan estos beneficios indirectamente a través de estas prácticas de *treaty shopping*, frustraría el carácter bilateral y recíproco de los convenios fiscales¹¹⁹⁹.

parr. 2. No obstante, señala VAN WEEGHEL que, con carácter previo, en los párrafos 8 y 9 del comentario al artículo 1 del MC OCDE de 1977 se introdujo la noción de *treaty shopping*, aunque ninguno de los dos párrafos hacía referencia expresa al término. Véase, VAN WEEGHEL, S.: “A Deconstruction of the Principal Purposes Test”, *op. cit.*, p. 5.

¹¹⁹⁶ Grupo *ad hoc* de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, “El abuso de convenios fiscales y la búsqueda del convenio fiscal más favorable”. 11º período de sesiones, Ginebra, 15-19 de diciembre de 2003. ST/SG/AC.8/2003/L.3. Documento preparado por FRANCISCO ALFREDO GARCÍA PRATS, pp. 1-19.

¹¹⁹⁷ *Ibidem*, p. 7.

¹¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 12.

¹¹⁹⁹ Comentarios al artículo 29 MC OCDE de 2017, párr. 4. A tal efecto, señala DUFF que, si los residentes de otro Estado pueden acceder a un convenio, la equidad en la negociación del convenio puede verse socavada. Véase, DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 1”, *op. cit.*, p. 624.

A tal efecto, señala GARCÍA PRATS, que uno de los mecanismos internacionales de optimización fiscal es la utilización de estructuras de inversión basadas en la protección que ofrecen determinados CDI que terceros países firman entre sí o con los países del inversor o del destinatario de la inversión¹²⁰⁰. Esta búsqueda del CDI más favorable se denomina *treaty shopping*, la cual debemos distinguir del *rule shopping*¹²⁰¹.

Por su parte, PISTONE define el abuso de convenio como “el fenómeno a través del cual un sujeto, con la finalidad de obtener un ahorro fiscal, aplica un régimen convencional al que no tendría derecho por su situación sustancial”¹²⁰². Cuando el abuso recae en el ámbito de aplicabilidad de un convenio se denominada *treaty shopping*, y consiste en la indebida utilización de un Convenio por parte de un nacional residente en un tercer Estado que no tendría derecho a beneficiarse de las ventajas contenidas en aquél, o de situaciones triangulares mediante la interposición de un establecimiento permanente¹²⁰³.

¹²⁰⁰ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *op. cit.* p. 124.

¹²⁰¹ El *rule shopping* es el uso de un convenio fiscal de la manera más favorable desde el punto de vista fiscal por parte de las personas que tienen derecho a los beneficios del convenio, normalmente haciendo que se apliquen algunas disposiciones del convenio en lugar de otras. Véase, KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *World Tax Journal*, vol. 10, n.º 2, 2018, p. 236; BÁEZ MORENO, A.: “La cláusula del propósito principal (*principal purpose test*). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS”, *op. cit.*, p. 29.

¹²⁰² PISTONE, P.: “L’abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale”, en UCKMAR, V. (coord.) *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, Cedem, 1999, p. 498. En un sentido similar, ZORNOZA PÉREZ, J.; BÁEZ MORENO, A.: “The 2003 revisions to the commentary to the OECD model on tax treaties and GAARs: a mistaken starting point”, *Cuadernos de derecho transnacional*, vol. 2, n.º 1, 2010, p. 298; BECKER, H.; WURM, F.J.: *Treaty shopping: an emerging tax issue and its present status in various countries*, Deventer, Kluwer Law and Taxation publishers, 1998, p. 1; SZUDOCZKY, R.; RAMHARTER, L.: “Limitation on Benefits Clauses: limiting the entitlement to treaty benefits”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Tax Treaty Entitlement*, Amsterdam, IBFD, 2019, p. 57.

¹²⁰³ DE JUAN CASADEVALL, J.: La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal, *op. cit.*, p. 100. A tal efecto, señala DANON que las principales formas de *treaty shopping* que pueden conducir potencialmente a un uso inadecuado de un CDI son, por un lado, las llamadas situaciones de conducto y, por otro, las reestructuraciones abusivas. Por lo que respecta a las “situaciones de conducto”, tradicionalmente se distingue entre las denominadas “situaciones de conducto directo” y las “situaciones de paso”. Una situación de conducto directo se produce cuando, en esencia, los ingresos (normalmente dividendos, intereses o cánones) percibidos por una entidad interpuesta por un no residente en el Estado de residencia se distribuyen inmediatamente y casi en su totalidad en forma de dividendos a los no residentes que no tienen derecho a beneficios similares en los convenios fiscales. Por el contrario, las estructuras escalonadas se refieren a los casos en los que la entidad interpuesta en el Estado de residencia tiene la obligación de repercutir los ingresos favorecidos por el tratado que recibe a un no residente a través de gastos deducibles (intereses, cánones). Véase, DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, *op. cit.*, pp. 686-687; DANON, R.: “The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!”, *op. cit.*, pp. 248-250.

Sin embargo, pone de manifiesto ESCRIBANO LÓPEZ que, en primer lugar, sigue sin estar claro qué debemos entender por *treaty shopping*, y, por extensión, qué situaciones específicas deberían entrar en su ámbito de aplicación¹²⁰⁴. Ni los EE. UU, ni la ONU, ni la OCDE han podido delimitar con precisión sus contornos. Por todo ello, es difícil trazar una línea clara entre las estructuras empresariales legítimas y las construcciones jurídicas destinadas al *treaty shopping*; sin embargo, los contribuyentes necesitan seguridad respecto a la cuestión de si tienen o no acceso a los beneficios de un CDI en sus transacciones y operaciones transfronterizas.

No obstante lo anterior, lo que sí que está claro es que el *treaty shopping* es indeseable por varios motivos: i) desvirtúa la finalidad de los convenios fiscales; ii) los beneficios de los convenios entre dos Estados se extienden económicamente a las personas residentes en un tercer Estado, vulnerando así el principio de reciprocidad y el equilibrio de los sacrificios realizados en los convenios por las partes contratantes; iii) el Estado de residencia del beneficiario final de la renta tiene pocos incentivos para suscribir un convenio con el Estado de la fuente, ya que puede obtener indirectamente los beneficios; y, iv) genera una pérdida indeseada de ingresos en el Estado de la fuente¹²⁰⁵.

Por todo ello, queda acreditado que el *treaty shopping* supone un riesgo para la recaudación de los países, motivo por el cual estos se comprometieron a implantar un nivel mínimo de protección frente a este tipo de prácticas¹²⁰⁶. A tal efecto, con la finalidad de permitir al Estado de la fuente contrarrestar esta práctica abusiva, la acción 6 BEPS¹²⁰⁷

¹²⁰⁴ ESCRIBANO LÓPEZ, E.: “Alternative approaches to address the (yet to be defined) treaty shopping phenomenon”, *Intertax*, vol. 47, issue 11, 2019, pp. 938-939.

¹²⁰⁵ DE BROE, L.; GOYETTE, N.; MARTIN, P.; ROHATGI, R.; VAN WEEGHEL, S.; WEST, P.: “Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, n.º 7, 2011, p. 383; VAN WEEGHEL, S.: *The improper use of tax treaties: with particular reference to the Netherlands and the United States*, London, Kluwer Law International, 1998, p. 121.

¹²⁰⁶ En este sentido, a pesar de que las prácticas *treaty shopping* han sido objeto de crítica desde los años ochenta del siglo pasado, recibieron una atención creciente por parte de muchos países desde la crisis financiera de 2008. Véase, VAN DEN HURK, H.: “Tax Treaties and Abuse: The Effectiveness of the Principal Purpose Test and Some of Its Shortcomings”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, n.º 6, 2021, p. 287.

¹²⁰⁷ Señala PISTONE que la acción 6 de BEPS se centra en el abuso de los convenios, refiriéndose a la elusión y a la evasión fiscal, pero no incluye ninguna referencia a la planificación fiscal agresiva. En este sentido, señala que “se trata de una posible oportunidad perdida para que el proyecto BEPS aclare las categorías conceptuales, lo que crea una importante incertidumbre en la Unión Europea”. Véase, PISTONE, P.: “BEPS, capital export neutrality and the risk of hidden tax protectionism. Selected remarks from an EU perspective”, en DANON, R. (ed.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): impact for European and international tax policy*, Tax Policy Series, Geneva/Zurich, Schulthess, 2016, p. 356. En un sentido similar, BÁEZ MORENO pone de manifiesto que la acción 6 de BEPS “no se ha inventado nada nuevo por lo que se refiere al diseño legal del presupuesto de aplicación de las normas generales antiabuso”, esta acción “más que edificar sobre la nada (...), tenía ante sí la difícil tarea de elegir la opción técnicamente más

establece que los países deberán incluir en el preámbulo de sus convenios una declaración expresa que manifieste su intención común de eliminar la doble imposición sin que ello comporte la creación de oportunidades para la no imposición a través de estrategias de *treaty shopping*. Los Estados deberán, además, incluir alguno de estos mecanismos: i) combinación de la cláusula de limitación de beneficios (internacionalmente conocida como LOB, *limitation on benefits clause*) y de la cláusula del test del propósito principal (conocida como PPT, *principal purpose test*); ii) únicamente la PPT; iii) la LOB complementada por un mecanismo que haría frente a las estrategias de financiación a través de sociedades instrumentales que todavía no han sido contempladas por los convenios¹²⁰⁸.

Tras el proyecto BEPS, el objetivo de los CDI se amplía de forma considerable, pues además de garantizar la eliminación de la doble imposición, también se ha de luchar contra la doble imposición. No obstante, como afirma GARCÍA PRATS, la formulación de tal premisa no solo no está demostrada, sino que incluso es incorrecta, “puesto que no existe ningún principio de derecho internacional ni de *ius commune* que exija o determine que la renta transnacional debe estar sometida a gravamen en alguna jurisdicción a la vez”¹²⁰⁹.

La OCDE considera que la obtención de ventajas fiscales derivadas de la triangulación en determinadas operaciones entre el inversionista y la inversión, aprovechando un CDI para reducir la tributación, constituye *per se* un indicio de abuso de convenio. Los comentarios de la OCDE han indicado sistemáticamente que el abuso de los convenios fiscales se considera inadecuado por dos razones principales. En primer lugar, cuando los beneficios de los convenios fiscales negociados entre dos Estados contratantes se extienden (de una manera no prevista por estos Estados) a personas que residen en un tercer país. En consecuencia, se vulnera el principio de reciprocidad y el

consistente”. Véase, BÁEZ MORENO, A.: “La cláusula del propósito principal (*principal purpose test*). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 404, 2016, p. 11. En esa misma línea, señala SCHÖN que las herramientas antiabuso de la Acción 6 del Plan BEPS no representan fundamentalmente un nuevo paradigma multilateral. Más bien, parchean las deficiencias del tejido existente de la red de tratados internacionales sin avanzar hacia un nuevo estándar. Véase, SCHÖN, W.: “Is there finally any international tax system?”, en KOFLER, G.; MASON, R.; RUST, A. (eds.) *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, Amsterdam, IBFD, 2021, online resource, section 36.4.2.2.2.

¹²⁰⁸ OCDE: *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales...*, *cit.*, p. 10.

¹²⁰⁹ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *op. cit.* p. 125.

equilibrio del CDI. En segundo lugar, el Estado de residencia del beneficio final tiene pocos incentivos para suscribir un CDI con el Estado de origen, puesto que pueden optar a ellos de forma indirecta¹²¹⁰.

Sin embargo, la búsqueda del acuerdo más beneficioso no puede considerarse de forma automática como abusivo¹²¹¹. En este sentido, señalan PENG y SCHUCH que no hay nada de impropio en la selección de un régimen extranjero en lugar de otro. El hecho de que los contribuyentes traten de minimizar sus obligaciones fiscales invirtiendo a través de los regímenes fiscales internacionales que más les benefician de forma inmediata puede considerarse un indicio de una supuesta operación de elusión fiscal. Sin embargo, el hecho de estructurar las inversiones de manera fiscalmente eficiente no puede dar lugar *per se* a la conclusión de que se está eludiendo un tratado fiscal o “abusando” de él¹²¹².

Con todo, en aquellos casos en los que se abusa del convenio, hay que manifestar que existe una estricta correlación entre el abuso de convenios y la elusión fiscal, pues, i) el abuso de los convenios solo se produce si se produce la elusión fiscal y ii) el abuso de los convenios facilita la elusión fiscal. En consecuencia, un contribuyente no puede abusar de un convenio fiscal sin eludir impuestos¹²¹³. Con ello se reafirma la posición sostenida en el presente estudio, y es que el abuso es una forma de elusión fiscal.

Por otro lado, los estándares mínimos establecidos en la acción 6 de BEPS, al requerir su inclusión en los CDI, están íntimamente conectados con la acción 15 de BEPS, cuyo objetivo prioritario es agilizar y simplificar la implementación de las medidas BEPS. El resultado de la acción 15 de BEPS fue el MLI, que introdujo un nuevo cambio de paradigma en la fiscalidad internacional, pues supone la superación del enfoque bilateral que había presidido hasta la fecha. Si no se hubiese llevado a cabo a través de este

¹²¹⁰ DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, *op. cit.*, p. 691. En un sentido similar, DUFF, D. G.: “Responses to treaty shopping: a comparative evaluation”, en LANG, M.; PISTONE, P.; SCHUCH, J.; STARINGER, C.; STORCK, A.; ZAGLER, M. (eds.) *Tax Treaties: Building Bridges between law and economics*, Amsterdam, IBFD, 2010, p. 79.

¹²¹¹ GARCÍA PRATS, F.A.: “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *op. cit.* p. 127. No todas las estructuras “conducto” son artificiales y carecen de sustancia. Véase, DE BROE, L.; GOYETTE, N.; MARTIN, P.; ROHATGI, R.; VAN WEEGHEL, S.; WEST, P.: “Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions”, *op. cit.*, p. 383.

¹²¹² PENG, C.; SCHUCH, J.: “The relevance of the preamble for treaty entitlement”, *op. cit.*, p. 19.

¹²¹³ KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 259.

mecanismo, la implementación de las medidas BEPS a través de los CDI hubiera supuesto la renegociación de más de 3.500 convenios bilaterales¹²¹⁴.

Así las cosas, procedemos a analizar los estándares mínimos derivados de la acción 6 de BEPS y que han sido introducidos en el MLI. Asimismo, estos estándares también han sido contemplados en la última versión del MC OCDE del año 2017¹²¹⁵.

4. Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios

Tal y como hemos expuesto anteriormente, el Convenio Multilateral o MLI fue la gran novedad introducida con el Plan BEPS. El MLI finalizó en noviembre de 2016, se firmó en París en junio de 2017, y entró en vigor el 1 de julio de 2018. Se trata de un mecanismo jurídico muy flexible para la aplicación del proyecto BEPS¹²¹⁶. El MLI es un logro sin precedentes en la fiscalidad internacional, pues facilita un cambio significativo de forma eficiente¹²¹⁷. Para el desarrollo del MLI se creó un grupo *ad hoc* aprobado por

¹²¹⁴ DE JUAN CASADEVALL, J.: La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal, *op. cit.*, p. 102.

¹²¹⁵ En este sentido, BÁEZ MORENO pone de manifiesto que hasta la aplicación de los cambios derivados del Plan BEPS, reflejados en el MC OCDE 2017 y el MLI, la OCDE no tenía una respuesta “sistemática” al problema del abuso de los convenios. Véase, BÁEZ MORENO, A.: “How Do ‘The Old’ and ‘The New’ Live Together? The Principal Purpose Test and Other Anti-avoidance Instruments in Tax Treaties”, *Intertax*, vol. 49, n.º 10, 2021, p. 772.

¹²¹⁶ PISTONE, P.: “General report”, *op. cit.*, p. 20. Las medidas del Plan BEPS que se introducen con el MLI son las acciones 2, 6, 7 y 14. Véase, ZORNOZA PÉREZ, J.: “Multilateralism in international taxation: is it really the future?”, *op. cit.*, p. 320.

¹²¹⁷ ELLIFFE, C.: “The meaning of the principal purpose test: one ring to bind them all?”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 774-775; ZORNOZA PÉREZ, J.: “Multilateralism in international taxation: is it really the future?”, en BRAUNER, Y. (ed.) *Research handbook on international taxation*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, p. 319. En un sentido similar, KUŹNIACKI asevera que el MLI es digno de elogio, pues supone la (re)negociación de los todos los convenios fiscales a través de una sola pieza legislativa. Véase, KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 292. Sin embargo, otros autores como HATTINGH señalan que, desde el punto de vista de la política económica, la modificación selectiva de los convenios fiscales bilaterales a través de la flexibilidad del MLI puede afectar al equilibrio de los convenios fiscales bilaterales negociados. Véase, HATTINGH, J.: “The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, n.º 3/4, 2017, online source, section 5.2.2.

el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y respaldado por los ministros de finanzas y gobernadores de bancos centrales del G20 en febrero de 2015¹²¹⁸.

El MLI, como cualquier otro convenio internacional, debe ser interpretado de acuerdo con los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena¹²¹⁹. A tal efecto, señala WAKOUNIG que tanto el *Explanatory Statement* como las acciones de BEPS se clasifican como materiales de interpretación según los artículos 31.4 o 32 de la Convención de Viena, pues ambos son una herramienta importante a la hora de interpretar, aunque ninguno de ellos tiene carácter jurídicamente vinculante¹²²⁰.

La originalidad del MLI reside en que pretende facilitar a los países la modificación rápida y eficiente de miles de convenios bilaterales mediante la firma y ratificación de un solo convenio multilateral, en lugar de renegociar toda la red de convenios¹²²¹. Con ello, se reconstruye rápidamente la red de convenios fiscales para aplicar las normas mínimas y las mejores prácticas relacionadas con los convenios y derivadas del Plan BEPS.

No obstante, la valoración del MLI se encuentra dividida en dos vertientes totalmente opuestas. En este sentido, algunos autores consideran al MLI como un logro en la transformación de la gobernanza fiscal internacional, pasando del modelo bilateral a un modelo multilateral¹²²². Por otro lado, otros autores entienden que el bilateralismo

¹²¹⁸ España fue uno de los 99 países que conformaron el grupo *ad hoc*. Véase, MARTÍN LÓPEZ, J.; GIL GARCÍA, E.: “Chapter 32: Spain”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Implementing Key BEPS Actions: where do we stand?*, Amsterdam, IBFD, vol. 12, 2019, p. 830.

¹²¹⁹ WAKOUNIG, S.: “Interpretation of terms used in the Multilateral Instrument”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: analysis and effects*, Netherlands, Kluwer Law International, 2018, p. 24.

¹²²⁰ WAKOUNIG, S.: “Interpretation of terms used in the Multilateral Instrument”, *op. cit.*, p. 25.

¹²²¹ PISTONE, P.; ČIČIN-ŠAIN, N.: “The implementation and lasting effects of the multilateral instrument: general report”, en KOFLER, G.; LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; SPIES, K.; STARINGER, C. (eds.) *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, Amsterdam, IBFD, vol. 21, 2021, p. 3; DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *Canadian Tax Journal*, vol. 66, n.º 4, 2018, p. 953.

¹²²² Entre otros, PISTONE, P.: “Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law”, *World Tax Journal*, vol. 6, n.º 1, 2014, pp. 3-9; MOSQUERA VALDERRAMA, I.: “Legitimacy and the making of international tax law: the challenges of multilateralism”, *World Tax Journal*, vol. 7, n.º 3, 2015, pp. 343-382; PISTONE, P.; JULIEN, R.; CANNAS, F.: “Can the derivate benefits provision and the competent authority discretionary relief provision render the OECD-proposed LoB clause compatible with EU fundamental freedoms?”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): the proposals to revise the OECD Model Convention*, Vienna, Linde, 2016, pp. 165-218.

sigue prevaleciendo y no se ha logrado un auténtico multilateralismo, consideran que las reservas establecidas en el MLI refuerzan el carácter bilateral¹²²³.

A pesar de que no existe un consenso a este respecto, consideramos que la valoración del MLI debe ubicarse en el centro de estas posturas, pues el MLI supuso un gran cambio, empero, tanta reserva hace que tenga un impacto mucho menor. Además, consideramos que no hay un auténtico multilateralismo, sino un unilateralismo de carácter multilateral.

A la fecha, el último informe publicado por la OCDE pone de manifiesto que el MLI ha sido firmado por 100 países¹²²⁴, si bien es cierto que alguno de los firmantes todavía no lo ha ratificado y sus medidas no les resultan de aplicación¹²²⁵. Asimismo, hay algún Estado que todavía no ha firmado el MLI pero ha manifestado su intención de hacerlo (Algeria, Esuatini y Líbano).

En lo que respecta al continente africano, la adhesión al MLI es relativamente baja. De los 54 Estados que conforman el continente africano, únicamente 13 han firmado el MLI: Burkina Faso, Camerún, Egipto, Gabón, Kenia, Lesoto, Mauricio, Marruecos, Namibia, Nigeria, Senegal, Sudáfrica y Túnez¹²²⁶. Entre estos, hay que destacar el papel de Sudáfrica, pues es el único país africano que, no siendo miembro de la OCDE, participó plenamente como país del G20 en el proceso de fijación de prioridades del Plan BEPS¹²²⁷.

El MLI ha introducido los estándares mínimos para luchar contra el *treaty shopping* derivados de la acción 6 de BEPS. En el artículo 6 MLI se trata de aclarar el propósito de

¹²²³ HASLENER, W.: “A multilateral interpretation of the multilateral instrument (and covered tax agreements)?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, online resource; BRAUNER, Y.: “McBEPS: the MLI – the first multilateral tax treaty that has never been”, *Intertax*, vol. 46, n.º 1, 2018, pp. 6-17; ZORNOZA PÉREZ, J.: “Multilateralism in international taxation: is it really the future?”, en BRAUNER, Y. (ed.) *Research Handbook on International Taxation*, Cheltenham, Edward Elgar, 2020, pp. 317-340.

¹²²⁴ Entre los países que todavía no han firmado el MLI a la fecha presente (enero de 2023), debemos destacar, por su importancia, a EE.UU y a Brasil.

¹²²⁵ Los países que todavía no lo han ratificado son los siguientes: Argentina, Armenia, Colombia, Costa de Marfil, Fiyi, Gabón, Italia, Jamaica, Kenia, Kuwait, México, Mongolia, Marruecos, Namibia, Nigeria, Macedonia del Norte, Papúa Nueva Guinea, Perú, Túnez, Turquía y Vietnam. Véase, OECD: Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. Status as of 16 December 2022.

¹²²⁶ OECD: Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. Status as of 16 December 2022. Además, aunque no haya firmado todavía el MLI, Argelia ha expresado su intención de hacerlo.

¹²²⁷ PISTONE, P.; ČIČIN-ŠAIN, N.: “The implementation and lasting effects of the multilateral instrument: general report”, *op. cit.*, p. 7.

los CDI añadiendo en el preámbulo que su objetivo es eliminar la doble imposición, pero sin crear oportunidades de no imposición. En lo que respecta a la PPT, esta se encuentra regulada en el artículo 7.1 MLI, y la versión simplificada de la cláusula LOB se encuentra regulada en los apartados 8 a 17 del artículo 7 MLI¹²²⁸.

Además, resulta oportuno poner de manifiesto que, tal y como se establece en el párrafo 90 de la Declaración Explicativa MLI¹²²⁹, la PPT es el único enfoque que puede satisfacer el estándar mínimo de la acción 6 de BEPS por sí misma, motivo por el cual se presenta como la opción por defecto en el apartado 1.

No obstante, algunos Estados han decidido implementar la cláusula LOB¹²³⁰. Esta cláusula generalmente limita el derecho a los beneficios del tratado si la persona que lo aplica no tiene suficiente presencia en el Estado contratante en el que es residente fiscal¹²³¹. La cláusula LOB es prácticamente una reproducción de la última versión de esta cláusula en el Modelo de Convenio de los EE.UU. de 2016 (artículo 22) que, como es sabido, ha sido el máximo precursor de la inclusión de este tipo de cláusulas en sus CDI como instrumento para contrarrestar las conductas de *treaty shopping*¹²³². En este sentido, señala VEGA BORREGO que la LOB tiene “un efecto directo en el ámbito subjetivo de los CDI. (...) El contribuyente, si quiere tener derecho a aplicar sus beneficios, además de cumplir el requisito de la residencia, debe tener un vínculo suficiente con el Estado de

¹²²⁸ El motivo por el que no se encuentra establecida la versión detallada de la LOB lo encontramos en el párrafo 90 de la Declaración Explicativa MLI: “Dado que la disposición de la LOB detallada requiere una adaptación bilateral sustancial, que sería un reto en el contexto de un instrumento multilateral, el Convenio no incluye una disposición de la LOB detallada”.

¹²²⁹ OECD: *Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*.

¹²³⁰ Algunos países han optado por las cláusulas LOB simplificadas, entre ellos: Argentina, Armenia, Bulgaria, Chile, Colombia, India, Indonesia, Jamaica, Kazajistán, México, Rusia, Senegal, Eslovaquia y Uruguay. Véase, BURIAK, S.: “The application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Tax Treaty Entitlement*, Amsterdam, IBFD, 2019, p. 24.

¹²³¹ DA SILVA, B.: “BEPS action 6 and the LOB provision: restoring the debate on the compatibility with EU law”, en PISTONE, P.; WEBBER, D. (eds.) *The implementation of Anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, Amsterdam, IBFD, 2018, p. 136.

¹²³² VEGA BORREGO, F.A.: “Convenio multilateral, cláusulas de limitación de beneficios y la aplicación práctica de los beneficios de los convenios”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, p. 279. Asimismo, señala GARCÍA PRATS que, junto a los EE.UU., Japón e India fueron grandes defensores de la utilización de la cláusula de limitación de beneficios. Véase, GARCÍA PRATS, F.A.: “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *op. cit.* p. 128.

residencia o motivos económicos válidos para obtener desde ese Estado el rendimiento generado en el Estado de la fuente”¹²³³.

Dentro de las tres alternativas mencionadas anteriormente para luchar contra el *treaty shopping*, la mayoría de las jurisdicciones han optado por aplicar la PPT¹²³⁴. Entre ellas se encuentra España, ha optado por la PPT y ha rechazado la norma LOB por la complejidad de su aplicación¹²³⁵. Solo en el CDI entre España y Estados Unidos se incorporó -por cuestiones políticas- una cláusula LOB.

En relación con la implementación del MLI por España, resulta oportuno referenciar la secuencia entre la remisión del texto y su entrada en vigor. En primer lugar, el Ministerio de Asuntos Exteriores envió el MLI al Congreso de los Diputados el 16 de julio de 2018¹²³⁶. Tras ello, el Congreso de los Diputados dio su autorización el 21 de febrero de 2019, y el Senado ratificó el MLI el 2 de diciembre de 2020. No obstante, trascurrió un tiempo considerable hasta que se depositó finalmente el 28 de septiembre de 2021¹²³⁷; entrando en vigor a partir del 1 de enero de 2022.

España ha considerado que están cubiertos por el MLI un total de 88 CDI¹²³⁸: Albania, Alemania, Andorra, Arabia Saudí, Argelia, Argentina, Armenia, Australia,

¹²³³ VEGA BORREGO, F.A.: “Convenio multilateral, cláusulas de limitación de beneficios y la aplicación práctica de los beneficios de los convenios”, *op. cit.*, p. 281. Para un análisis detallado sobre la cláusula LOB, véase, entre otros: DA SILVA, B.: “BEPS action 6 and the LOB provision: restoring the debate on the compatibility with EU law”, en PISTONE, P.; WEBBER, D. (eds.) *The implementation of Anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, Amsterdam, IBFD, 2018, pp. 133-166; VEGA BORREGO, F.A.: “Convenio multilateral, cláusulas de limitación de beneficios y la aplicación práctica de los beneficios de los convenios”, *op. cit.*, pp. 281-315.

¹²³⁴ OECD: *Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris, OECD Publishing, 2022, párr. 35; BÁEZ MORENO, A.: “How Do ‘The Old’ and ‘The New’ Live Together? The Principal Purpose Test and Other Anti-avoidance Instruments in Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 771; RAVELLI, F.; FRANCONI, F.: “Numerous EU Member States are in Breach of EU Law by Requiring Taxpayers to Demonstrate Absence of Abuse”, *op. cit.*, p. 441; LANDSIEDEL, S.: “The principal purpose test’s burden of proof: should the OECD commentary on article 29 (9) specify which party bears the onus?”, *World Tax Journal*, vol. 13, n.º 1, 2021, p. 86; DUFF, D.G.; GUTMANN, D.: “General report Subject 1”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rotterdam, IFA, vol. 105A: Reconstructing the treaty network, 2020, p. 33.

¹²³⁵ RIBES RIBES, A.: “La posición española ante el Convenio multilateral de la OCDE para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”, *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2018, recurso electrónico, apartado II, 2.3. B); ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A.: “Implementing the Multilateral Instrument in Spain”, *op. cit.*, pp. 849-850.

¹²³⁶ https://www.congreso.es/entradap/112p/e9/e_0095076_n_000_m.pdf

¹²³⁷ <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-spain-instrument-deposit.pdf>

¹²³⁸ Entre estos Estados, a la fecha de depósito de la presente tesis doctoral, se ha incorporado la PPT a los CDI firmados por España con los siguientes países: Albania, Arabia Saudí, Australia, Austria, Barbados, Bélgica, Bosnia Herzegovina, Canadá, Catar, Chile, Chipre, Corea, Costa Rica, Croacia, Egipto, Emiratos Árabes, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Hungría, India, Indonesia,

Austria, Azerbaiyán, Barbados, Bélgica, Bolivia, Bosnia y Herzegovina, Brasil, Bulgaria, Canadá, Qatar, República Checa, Chile, Chipre, Colombia, Corea, Costa Rica, Croacia, Cuba, Ecuador, Egipto, El Salvador, Emiratos Árabes, Eslovaquia, Eslovenia, Estados Unidos, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Georgia, Grecia, Hong Kong, Hungría, Indonesia, Irán, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Jamaica, Kazajistán, Kirguistán, Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Macedonia, Malasia, Malta, Marruecos, México, Moldavia, Nigeria, Nueva Zelanda, Omán, Pakistán, Panamá, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Dominicana, Rusia, Senegal, Serbia, Singapur, Sudáfrica, Suiza, Tailandia, Tayikistán, Trinidad y Tobago, Túnez, Turquía, Uruguay, Uzbekistán, Venezuela, Vietnam, India, Bielorrusia, Cabo Verde, Rumanía.

Todos estos CDI cubiertos por el MLI cambiarán su redacción en el preámbulo, incluyendo que no favorecerán a la doble no imposición¹²³⁹. Además, en relación con el artículo 7.15 b) del MLI, España se reserva el derecho a no aplicar la cláusula del test del propósito principal a aquellos CDI que ya tienen una disposición en tal sentido (concretamente son los siguientes: Andorra, México y Rumanía).

Hechas las anteriores referencias, seguidamente procedemos a analizar el primero de los estándares mínimos derivados de la acción 6 del Plan BEPS y que se encuentra contenido en el MLI y en el MC OCDE 2017, como es la declaración expresa en el preámbulo del CDI de no fomentar la doble no imposición.

5. Estándares mínimos para luchar contra el *treaty shopping*

La acción 6 de BEPS propone luchar contra el *treaty shopping* a través de unos estándares mínimos¹²⁴⁰. Estos estándares mínimos son los siguientes: i) declaración en el

Irlanda, Islandia, Israel, Kazajistán, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malasia, Malta, Nueva Zelanda, Omán, Pakistán, Panamá, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Serbia, Singapur, Uruguay. Información obtenida de la página del Ministerio de Hacienda y Función Pública. La última actualización es del 10 de noviembre de 2022. Puede consultarse en este enlace: https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_crono.aspx

¹²³⁹ Para ello resulta necesario que cada uno de estos países se adhiera al MLI.

¹²⁴⁰ En relación con los estándares mínimos, resulta oportuno reiterar que estos tienen valor político, ya que los países de la OCDE se comprometen a incorporarlos a sus ordenamientos tributarios. Por lo que respecta a la acción 6 de BEPS, esta se centra en el abuso de convenios, pero no incluye ninguna referencia a la planificación fiscal agresiva, concepto distinto de la elusión fiscal y el abuso de convenios. En aras de acotar la definición de planificación fiscal agresiva, PISTONE señala tres elementos esenciales de esta en la

preámbulo de no fomentar la doble imposición; ii) combinación de la cláusula LOB y de la PPT; iii) optar por aplicar la PPT.

5.1. Declaración en el preámbulo de no fomentar la doble imposición

El preámbulo desempeña un papel importante en la interpretación de las disposiciones del convenio, ya que forma parte del contexto del convenio según el artículo 31.2 de la Convención de Viena. La redacción del nuevo preámbulo es consecuencia de la segunda parte del trabajo de la Acción 6 BEPS, para aclarar que los CDI no están destinados a generar una doble imposición¹²⁴¹.

El artículo 6 MLI trata de aclarar el propósito de los CDI añadiendo en el preámbulo que su objetivo es eliminar la doble imposición, pero sin crear oportunidades de no imposición. Concretamente, el tenor literal del artículo 6.1. MLI es el siguiente:

“Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones)”¹²⁴².

La clasificación de este artículo como estándar mínimo lo convierte en obligatorio. De hecho, la exclusión voluntaria únicamente es posible si el CDI ya contiene esa redacción en el preámbulo¹²⁴³. No obstante, algunos países como Austria ya tenían una redacción similar en el preámbulo de algunos de sus CDI, sin embargo, no hizo uso de la

óptica del Derecho Tributario global: “1) el disfrute de la disparidad entre sistemas diversos con la finalidad de obtener una ventaja fiscal, 2) la separación entre la producción de la riqueza y el poder tributario estatal y 3) la subsistencia de una doble imposición que los Estados no han pretendido conceder”. Véase, PISTONE, P.: “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global”, *op. cit.*, p. 117.

¹²⁴¹ OCDE: *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales...*, *cit.*, p. 13, párr. 3 b).

¹²⁴² En un sentido casi idéntico se establece en el preámbulo del MC OCDE 2017, cuyo tenor literal es el siguiente: “Con la intención de concluir un Convenio para eliminar la doble imposición en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio sin generar oportunidades de no imposición o de imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluidas las estrategias de elusión mediante la utilización abusiva de los convenios por terceros)”.

¹²⁴³ Artículo 6.4. MLI.

cláusula de reserva prevista en el artículo 6.4 del MLI y modificó todos sus CDI para que el preámbulo se ajustase a lo establecido en el artículo 6.1. MLI¹²⁴⁴.

En ese orden de cosas, el título y el preámbulo del MC OCDE de 2017 se han modificado para reflejar este nuevo enfoque. Aunque a tal efecto, algunos autores como DE BROE, señalan que el nuevo preámbulo es de poca o ninguna ayuda para interpretar el lenguaje propio de la PPT, lo único que deja claro es la necesidad de luchar contra el abuso de los tratados¹²⁴⁵. Otros, como PENG y SCHUCH, consideran que preámbulo del MC OCDE es general y pletórico, por lo que sería muy cuestionable utilizar un preámbulo ambiguo para interpretar los términos del convenio y, en última instancia, determinar el derecho al convenio sobre una base tan frágil¹²⁴⁶.

Por su parte, señala DANON que, el hecho de que se haya incorporado en el preámbulo que la eliminación de la doble imposición no debe crear oportunidades de no imposición o reducción de impuestos a través de evasión o elusión fiscal es cuestionable, pues no debemos partir de que cualquier forma de *treaty shopping* sea considerada automáticamente como un uso indebido de los CDI¹²⁴⁷.

En no pocas ocasiones, los convenios fiscales se diseñan intencionalmente para lograr la no imposición o la imposición reducida para ofrecer incentivos o subvenciones a determinados tipos de actividad por razones económicas y sociales¹²⁴⁸. En consecuencia, debemos distinguir entre la doble no imposición (querida y pactada por los Estados firmantes) y la desimposición (supuestos no previstos intencionalmente por los Estados firmantes). Como señala SOLER ROCH, aquellas situaciones en las que un resultado de doble no imposición deriva exclusivamente de las decisiones de política

¹²⁴⁴ GOMBOTZ, S.; KNOTZER, C.: “Implementing the Multilateral Instrument in Austria”, en KOFLER, G.; LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; SPIES, K.; STARINGER, C. (eds.) *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, Amsterdam, IBFD, vol. 21, 2021, p. 143.

¹²⁴⁵ DE BROE, L.: “Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse”, *op. cit.*, p. 171. En un sentido similar, afirma SCHWARZ que, aunque el nuevo preámbulo no puede ignorarse, es probable que su impacto real en la mayoría de las disposiciones del convenio sea limitado. Véase, SCHWARZ, J.: “The impact of the new preamble on the interpretation of old and new treaties and on the policy of abuse prevention”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, p. 178.

¹²⁴⁶ PENG, C.; SCHUCH, J.: “The relevance of the preamble for treaty entitlement”, *op. cit.*, p. 21.

¹²⁴⁷ DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, p. 686.

¹²⁴⁸ PENG, C.; SCHUCH, J.: “The relevance of the preamble for treaty entitlement”, *op. cit.*, p. 16. Un buen ejemplo de ello es la sentencia del caso Alta Energy que analizaremos en los siguientes apartados.

fiscal adoptadas por la legislación interna de los Estados firmantes del CDI, así como en aquellas situaciones en las que pueda derivar de un acuerdo expreso de ambos Estados en el propio CDI, no debieran ser reprochadas a los contribuyentes¹²⁴⁹. En un sentido idéntico, PENG y SCHUCH afirman que no se debe culpar a los contribuyentes por hacer uso de las disposiciones del convenio, aunque las obligaciones legales contenidas en el mismo conduzcan a la no imposición o a la imposición reducida¹²⁵⁰.

En este sentido, señala DE BROE que, en ausencia de un acuerdo abusivo, la denegación de los beneficios del convenio por la existencia de una doble no imposición, anularía los términos claros del convenio e infringiría el artículo 31 de la Convención de Viena. Por ello, aquellas operaciones que implican el uso de entidades que dan lugar a una doble no imposición, pero que tienen una lógica económica y una sustancia, esto es, personal cualificado, espacio de oficinas, equipos adecuados, etc., y que respetan las condiciones de residencia y titularidad efectiva de los ingresos, no pueden considerarse abusivas, puesto que no frustran el objeto económico general del convenio¹²⁵¹.

En ese orden de cosas, no está claro si el nuevo preámbulo puede influir en la interpretación de las disposiciones del convenio y, en caso afirmativo, en qué medida. La OCDE no proporciona ninguna orientación a este respecto¹²⁵². El preámbulo se menciona principalmente en los comentarios al artículo 29 del MC OCDE, al considerar que refleja “(...) la intención de los Estados contratantes, enunciada en el preámbulo del Convenio”¹²⁵³.

La utilidad del preámbulo se limita a la interpretación de las disposiciones sustantivas del convenio, sin imponer ninguna obligación. Por tanto, la interpretación del

¹²⁴⁹ SOLER ROCH, M.T.: “Las cláusulas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición”, *op. cit.*, p. 527.

¹²⁵⁰ PENG, C.; SCHUCH, J.: “The relevance of the preamble for treaty entitlement”, *op. cit.*, p. 18.

¹²⁵¹ DE BROE, L.: “Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse”, *op. cit.*, pp. 172-173.

¹²⁵² DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, *op. cit.*, p. 698; DANON, R.: “The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!”, *op. cit.*, p. 253. Por su parte, MARTÍN JIMÉNEZ señala que tanto el preámbulo como el artículo 29.9 MC OCDE son relativamente abstractos y poco claros en su formulación. Véase, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 456. Asimismo, PENG y SCHUCH señalan que la vaga declaración del preámbulo ofrece poca orientación práctica sobre cómo interpretar una disposición o determinar el derecho a un convenio fiscal en un caso concreto. Véase, PENG, C.; SCHUCH, J.: “The relevance of the preamble for treaty entitlement”, *op. cit.*, p. 15.

¹²⁵³ MC OCDE 2017, comentarios al artículo 29, párr. 1.

objeto y la finalidad únicamente pueden surtir efecto en la medida en que no anulen los términos utilizados en el convenio, pues no puede conducir a un resultado que socave los términos reales del Convenio. No obstante, el preámbulo puede ser de gran utilidad para que las Administraciones tributarias, los tribunales y los contribuyentes comprendan lo que los Estados contratantes querían conseguir al firmar el convenio¹²⁵⁴.

En última instancia, algunos autores pronostican que la modificación del preámbulo no va a suponer un gran cambio en su aplicación práctica por parte de la Administración tributaria y los tribunales españoles¹²⁵⁵.

5.2. La cláusula de limitación de beneficios

La cláusula LOB ha sido la clave de bóveda de los CDI firmados por los Estados Unidos durante muchos años¹²⁵⁶. La primera LOB puede encontrarse en el convenio entre Estados Unidos y Reino Unido de 1945, aunque la primera LOB detallada no llegó hasta 1989. Junto a Estados Unidos, también Japón y Canadá incorporaron la cláusula LOB en numerosos convenios fiscales firmados con otros países¹²⁵⁷.

Las prístinas versiones de las disposiciones LOB contenían elementos relativamente sencillos de búsqueda y de pruebas de propósito, no obstante, las disposiciones se volvieron más detalladas a medida que los negociadores de los convenios de Estados Unidos idearon un número creciente de criterios para evitar acuerdos de *treaty shopping*. El primer convenio que contenía una disposición detallada de la LOB fue el CDI entre Estados Unidos y Alemania de 1989. A partir de este, los Estados Unidos han insistido generalmente en incluir una disposición detallada sobre la LOB en todos sus convenios fiscales¹²⁵⁸.

¹²⁵⁴ PISTONE, P.; ČIČIN-ŠAIN, N.: “The implementation and lasting effects of the multilateral instrument: general report”, *op. cit.*, p. 20.

¹²⁵⁵ ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A.: “Implementing the Multilateral Instrument in Spain”, *op. cit.*, p. 848.

¹²⁵⁶ VAN WEEGHEL, S.: “General report”, *op. cit.*, p. 49.

¹²⁵⁷ ESCRIBANO LÓPEZ, E.: “Alternative approaches to address the (yet to be defined) treaty shopping phenomenon”, *op. cit.*, p. 942.

¹²⁵⁸ DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 1”, *op. cit.*, p. 664. En este sentido, SZUDOCZKY y RAMHARTER señalan que la primera vez que se incluyó la cláusula LOB en el Modelo de Convenio estadounidense fue en 1996, se mejoró en el 2006 y más recientemente en el año 2016. Véase,

En los MC OCDE se incluyeron por primera vez en el párr. 20 de los comentarios al artículo 1 del MC OCDE de 2003, y se incorporan en su articulado en el MC OCDE 2017 (arts. 29.1 a 29.8). Asimismo, la LOB se ha incluido en los artículos 7.8-7.13 del MLI. Esta cláusula perfila las personas calificadas con derecho a los beneficios del convenio junto con los criterios que reflejan su escasa exposición a prácticas de *treaty shopping*, aplicando una serie de pruebas objetivas que permiten excluir posibles casos¹²⁵⁹.

El Modelo de Convenio sobre la renta de los Estados Unidos de 2016 constituye la base de las disposiciones de la LOB en el MLI y de las disposiciones detalladas de la LOB del MC OCDE 2017. A rasgos generales, las disposiciones LOB de la OCDE están diseñadas para limitar los beneficios del convenio a los residentes de los Estados contratantes con conexiones económicas sustantivas con ese Estado y las circunstancias en las que el derecho a los beneficios del convenio no es el resultado de una búsqueda abusiva de un convenio fiscal. Para ello no basta con ser una persona residente de acuerdo con el artículo 4 del MC OCDE, sino que esos residentes tienen que cumplir unos criterios adicionales para tener acceso a los beneficios. Estos criterios adicionales pretenden garantizar que estas empresas no se hayan convertido en residentes de uno de los Estados contratantes solo para obtener todos o algunos de los beneficios derivados del CDI¹²⁶⁰.

La cláusula LOB suele negar a un residente de un Estado contratante el beneficio del convenio fiscal a menos que se cumplan determinados criterios tanto en lo que respecta a la propiedad de la empresa como a la base imponible. Estas normas sobre la propiedad y la erosión de la base imponible se complementan con excepciones para las empresas que ejercen una actividad comercial o empresarial en relación con la cual se obtienen los ingresos del Estado de origen y con una excepción general de buena fe que

SZUDOCZKY, R.; RAMHARTER, L.: “Limitation on Benefits Clauses: limiting the entitlement to treaty benefits”, *op. cit.*, p. 59.

¹²⁵⁹ GARCÍA PRATS, F.A.; HASLEHNER, W.; HEYDT, V.; KEMMEREN, E.; KOFLER, G.; NOGUEIRA, J.; PISTONE, P.; RAVENTOS-CALVO, S.; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, E.; RICHELLE, I.; RUST, A.; SHIERS, R.; VALENTE, P.: “EU Report Subject 1”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rotterdam, IFA, vol. 105A: Reconstructing the treaty network, 2020, p. 68.

¹²⁶⁰ SZUDOCZKY, R.; RAMHARTER, L.: “Limitation on Benefits Clauses: limiting the entitlement to treaty benefits”, *op. cit.*, p. 63; DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 1”, *op. cit.*, p. 665. En un sentido idéntico se pronuncia DANON al afirmar que cláusulas LOB se basan en la existencia de dicho nexos como sustituto para excluir la intención subjetiva del contribuyente de abusar el convenio. Véase, DANON, R.: “The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!”, *op. cit.*, p. 247.

permite obtener los beneficios del convenio si la empresa no se creó principalmente para obtener dichos beneficios¹²⁶¹.

La cláusula LOB del artículo 29.1-8 del Modelo de la OCDE muestra el camino en lo que respecta al "nexo económico" requerido, que va más allá del mero registro formal de una empresa o de la existencia de una sede que cumpla unas funciones económicas mínimas, atendiendo a la sustancia económica o a la actividad económica¹²⁶².

En relación sobre la cláusula LOB, algunos autores señalan que su mayor virtud, la objetividad, puede convertirse en su mayor defecto, porque puede suponer la denegación de los beneficios de un convenio en situaciones en las que estos deberían otorgarse¹²⁶³. La exención discrecional¹²⁶⁴ genera dudas sobre capacidad para generar certeza en los contribuyentes¹²⁶⁵. Por su parte, ESCRIBANO LÓPEZ señala que la LOB puede no ser adecuada para todos los públicos, pues es una norma compleja e intrincada, y, además, las disposiciones de la LOB pueden no cumplir con las obligaciones derivadas de los marcos jurídicos preexistentes, sobre todo del derecho de la UE, lo cual puede obstaculizar seriamente su expansión en muchos países¹²⁶⁶.

De ello resulta necesario admitir que las disposiciones LOB se basan en criterios objetivos, por lo que proporcionan más seguridad que una disposición general antiabuso como la PPT. Ahora bien, no abordan todas las formas de *treaty shopping*, por esta razón

¹²⁶¹ VAN WEEGHEL, S.: "General report", *op. cit.*, p. 49.

¹²⁶² SCHÖN, W.: "The role of "commercial reasons" and "economic reality" in the principal purpose test under article 29 (9) of the 2017 OECD Model", *op. cit.*, section 12.4.2.4.

¹²⁶³ En este sentido señala la profesora SOLER ROCH que la LOB, "dado su contenido caracterizado por su tipicidad estricta, tiene como principal ventaja la seguridad jurídica en cuanto a los supuestos previstos en la misma, si bien esa característica puede ser un inconveniente para su aplicación generalizada, sobre todo en Estados con Administraciones tributarias poco desarrolladas". Véase, SOLER ROCH, M.T.: "Las cláusulas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición", *op. cit.*, p. 525.

¹²⁶⁴ La exención discrecional o "discretionary relief" permitiría "salvar" situaciones injustas que podrían generarse como consecuencia de la aplicación de la LOB. Véase, ARRIBAS PLAZA, D.; LÓPEZ TAMAYO, M.; SÁNCHEZ LÓPEZ, A.: "Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición", en GARRIGUES, *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017, p. 170.

¹²⁶⁵ *Ibidem*, pp. 185-186.

¹²⁶⁶ ESCRIBANO LÓPEZ, E.: "Alternative approaches to address the (yet to be defined) treaty shopping phenomenon", *op. cit.*, p. 942. Muchas de estas preocupaciones fueron planteadas por varios autores, entre ellos, VEGA BORREGO, F.A.: *Limitation on benefits clauses in double taxation conventions*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2006, pp. 237-276.

la OCDE sugiere que aquellos países que se acojan a la LOB la complementen con la PPT¹²⁶⁷.

5.3. La cláusula del test del propósito principal

La PPT es la única norma que puede satisfacer el estándar mínimo por sí misma, tal y como se establece en el párrafo 90 de la Declaración Explicativa MLI¹²⁶⁸, por ello está prevista como la medida sustantiva que se aplicará por defecto. Además, la mayoría de las jurisdicciones (entre ellas España) han optado por aplicar la PPT, motivo por el cual resulta imprescindible hacer un análisis más exhaustivo en los siguientes apartados.

6. La cláusula del test del propósito principal como GAAR en el convenio

La norma PPT se ha establecido en el artículo 29.9 MC OCDE 2017 y en el artículo 7.1 MLI. En este sentido, BAKER señala que entre las medidas adoptadas en el MLI “sin duda, la modificación que puede tener un mayor alcance es el artículo 7 sobre la prevención del abuso de los convenios”¹²⁶⁹.

En relación con el origen de la PPT, apunta ELLIFFE que es mixto. Por un lado, tiene una gran conexión con el principio guía surgido en los comentarios al MC OCDE 2003 y, por otro lado, también guarda relación con convenios de Estados Unidos y Reino

¹²⁶⁷ DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 952; DANON, R.: “Treaty abuse in the post-BEPS world: analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE groups”, *op. cit.*, p. 40.

¹²⁶⁸ OECD: *Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*.

¹²⁶⁹ BAKER, P.: “The multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting”, *British Tax Review*, n.º 3, 2017, pp. 281-282. Por su parte, DUFF señala que las disposiciones más importantes del MLI son el texto del preámbulo establecido en el artículo 6.1. y la PPT del artículo 7.1. Véase, DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 957.

Unido, ya que en determinados convenios que estos países firmaban con otros se hacía referencia a “objetivos principales” o “objetivo principal”¹²⁷⁰.

Tal y como hemos hecho referencia anteriormente, como la PPT por sí misma satisface el estándar mínimo, se consideró que era la opción por defecto del artículo 7 MLI¹²⁷¹. El tenor literal del artículo 7.1. es el siguiente:

“No obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido”¹²⁷². (Énfasis añadido).

De su contenido se desprende una definición imprecisa, incierta y abierta de los elementos subjetivos y objetivos¹²⁷³. Además, del tenor literal de esta cláusula se derivan multitud de aspectos controvertidos, entre estos: que para la aplicación de la PPT basta

¹²⁷⁰ ELLIFFE, C.: “The meaning of the principal purpose test: one ring to bind them all?”, *op. cit.*, pp. 780-781.

¹²⁷¹ PISTONE, P.; ČIČIN-ŠAIN, N.: “The implementation and lasting effects of the multilateral instrument: general report”, *op. cit.*, p. 21.

¹²⁷² De forma casi idéntica se establece en el artículo 29.9 MC OCDE 2017, cuyo tenor literal es el siguiente: “No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el instrumento o la operación que directa o indirectamente generan el derecho a percibir ese beneficio tienen entre sus propósitos principales la obtención del mismo, a menos que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio”.

Autores como BAKER y PALAO TABOADA señalan que la PPT presenta grandes similitudes con la GAAR de Reino Unido. Véase, BAKER, P.: “The BEPS Action Plan in the light of EU Law: treaty abuse”, *British Tax Review*, n.º 3, 2015, p. 412; PALAO TABOADA, C.: “OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule”, *op. cit.*, p. 607.

¹²⁷³ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 457; DANON, R.: “The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, p. 242; KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 242. De hecho, los párr. 175-181 de los comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017 hacen hincapié en la necesidad de aplicar la PPT de la forma más amplia posible.

Con todo, señala MARTÍN JIMÉNEZ que el verdadero problema de la PPT no es que utilice elementos abstractos, sino que su significado o la relación entre ellos es ambigua y no está definido con claridad. Véase, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “International investment agreements and anti-tax avoidance measures: incoherencies in the international law system, “systemic interpretation” and taxpayer rights”, en PISTONE, P. (ed.) *Building Global International Tax Law. Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam, IBFD, 2022, online source, chapter 25, section 25.4.

con que uno de los objetivos principales fuese la obtención del beneficio fiscal; la inseguridad que se deriva por la utilización de algunos términos imprecisos (por ejemplo, “cuando sea razonable concluir”, “directa e indirectamente”); la inversión en la carga de la prueba; la relación de la PPT con las normas específicas antielusión previstas en el Convenio; la relación de la PPT con las normas generales antielusión domésticas; su interacción con el derecho de la UE, etc.

A tal efecto, considera DELGADO PACHECO que la PPT se presenta como una norma simple, que trata de conectar dos finalidades, la del negocio y la de la norma, por lo que una operación o negocio se considerará abusivo cuando la ventaja fiscal no encuentre sustento en la finalidad de la norma, sin que sea necesario que la ventaja fiscal sea la finalidad esencial, bastará con que sea uno de los fines principales. No obstante, esta simplicidad genera problemas de inseguridad¹²⁷⁴.

Con todo, la inclusión de la PPT en los CDI, principalmente como consecuencia del MLI, tendrá un impacto significativo en aquellos países que, a falta de una GAAR en el CDI, no podían contrarrestar los abusos de los convenios recurriendo a las GAARs o SAARs nacionales, ni interpretando el convenio correspondiente de forma antiabusiva en virtud del artículo 31 de la convención de Viena¹²⁷⁵.

Una vez realizadas estas breves referencias, procedemos a analizar con detalle los elementos que componen la PPT. En este sentido, resulta oportuno poner de manifiesto que la mayoría de la doctrina divide la PPT en dos elementos, un elemento subjetivo y un elemento objetivo¹²⁷⁶. Sin embargo, a nuestro modo de ver, en la PPT solo se establece la

¹²⁷⁴ DELGADO PACHECO, A.: “Algunas consideraciones sobre la norma general antielusión propuesta en la Acción 6 del Plan BEPS”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. n.º 15, 2016, p. 55. En un sentido idéntico, BÁEZ MORENO señala que “la configuración, aparentemente lógica y de extraordinaria simplicidad, esconde problemas jurídicos de muy hondo calado”. Véase, BÁEZ MORENO, A.: “La cláusula del propósito principal (*principal purpose test*). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS”, *op. cit.*, p. 36.

¹²⁷⁵ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, p. 642. En un sentido similar, PISTONE, P.; ČIČIN-ŠAIN, N.: “The implementation and lasting effects of the multilateral instrument: general report”, *op. cit.*, p. 29.

¹²⁷⁶ Entre ellos, LANG, M.: “The signalling function of article 29 (9) of the OECD model- the “principal purpose test””, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, p. 265; DANON, R.: “Treaty abuse in the post-BEPS world: analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE groups”, *op. cit.*, p. 33; BÁEZ MORENO, A.: “La cláusula del propósito principal (*principal purpose test*). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS”, *op. cit.*, p. 21. Otros, como DUFF, señalan que la PPT se estructura en tres pruebas: i) “la prueba de resultado”, que directa o indirectamente de lugar a un beneficio; ii) “prueba de la finalidad”, esto es, debe ser razonable concluir que uno de los propósitos era obtención de ese beneficio; iii) “prueba de objeto y finalidad”. Véase, DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 967. En igual sentido, LANDSIEDEL, S.: “The principal

conurrencia del elemento subjetivo para que resulte de aplicación. La referencia a que sea “conforme con el objeto y el propósito de las disposiciones pertinentes” no actúa como un elemento objetivo, sino más bien como una excepción a los efectos aplicativos, motivo por el cual discrepamos de la división en dos elementos¹²⁷⁷.

6.1. Elemento subjetivo: el beneficio del convenio fiscal representa uno de los principales objetivos del acuerdo o negocio

6.1.1. Delimitación del “beneficio fiscal”, “acuerdo u operación” y “todos los hechos y circunstancias relevantes”

La PPT contiene expresiones generales e imprecisas, tales como “beneficio fiscal”, “acuerdo u operación” y “todos los hechos y circunstancias pertinentes”. En la PPT, si la obtención del beneficio fiscal es uno de los objetivos principales del acuerdo o de la transacción, existe la presunción de que el beneficio fiscal no sea conforme con el objeto y la finalidad de la disposición del convenio¹²⁷⁸. Sin embargo, en la recomendación de la UE sobre planificación fiscal agresiva no se referencia a una presunción así.

La aplicación de la PPT da lugar a la denegación de los beneficios del convenio, sin embargo, el artículo 7.1. no dice qué se entiende por el término beneficio¹²⁷⁹. En aras de clarificar su significado, hemos de acudir a los comentarios al artículo 29 MC OCDE, en ellos se establece que

purpose test’s burden of proof: should the OECD commentary on article 29 (9) specify which party bears the onus?, ”, *op. cit.*, p. 87.

¹²⁷⁷ En un sentido similar al nuestro, DUFF, BURIAK y KOK señalan que la PPT está configurada como una excepción. Véase, DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 985; BURIAK, S.: “The application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 38; KOK, R.: “The principal purpose test in tax treaties under BEPS 6”, *op. cit.*, p. 408. Por su parte, DANON señala que la PPT se adopta como una cláusula de escape, véase DANON, R.: “The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!”, *op. cit.*, p. 258. Además, LANG pone de manifiesto que el hecho de que este criterio se formule como una excepción no es significativo, aunque la doctrina y, a veces, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia considera que las disposiciones de excepción deben tener una interpretación restringida. Véase, LANG, M.: “The signalling function of article 29 (9) of the OECD model-the “principal purpose test””, *op. cit.*, p. 264.

¹²⁷⁸ DOURADO, A.P.: “Aggressive tax planning in EU law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6”, *op. cit.*, p. 56.

¹²⁷⁹ Según la séptima acepción de la RAE, el término “beneficio” es la “ganancia económica que se obtiene de un negocio”.

“el término “beneficio” engloba todas aquellas limitaciones (por ejemplo, reducciones, exenciones, diferimientos o devoluciones de impuestos) sobre el gravamen impuesto por el Estado de la fuente en virtud de los artículos 6 a 22 del Convenio, la eliminación de la doble imposición prevista en el artículo 23 y la protección otorgada a los residentes y nacionales de un Estado contratante en virtud del artículo 24, así como otras limitaciones similares”¹²⁸⁰.

Así pues, el término beneficio abarca cualquier ventaja fiscal proporcionada en virtud del convenio y no disponible según lo dispuesto en las normas de derecho interno de los Estados contratantes, incluidas las ventajas meramente financieras (no económicas) derivadas del aplazamiento del devengo o del pago de impuestos¹²⁸¹. En pocas palabras, el término beneficio se interpretarán de forma amplia y con sentido¹²⁸².

Es obvio que los contribuyentes tendrán en consideración los efectos fiscales de los acuerdos y operaciones que vayan a llevar a cabo. Sin embargo, el contribuyente no puede evitar la aplicación de la PPT argumentando que su negocio o transacción se inspiró en ventajas fiscales significativas o principales derivadas de otra base jurídica o, incluso, en motivos no fiscales significativos o principales¹²⁸³.

Uno de los factores más importantes de la elusión fiscal y el abuso de los convenios parece ser la magnitud del beneficio fiscal previsto en comparación con el beneficio fiscal no previsto que se deriva de la operación del contribuyente¹²⁸⁴. Si por ejemplo, un contribuyente lleva a cabo una operación que le genera un beneficio fiscal de 60 millones de euros y, al mismo tiempo, ahorra 1 millón de euros en costes administrativos reducidos (beneficio no fiscal), parece razonable concluir que el acuerdo se llevó a cabo el propósito principal de obtener el beneficio del convenio, por lo que existen indicios de abuso y puede resultar de aplicación la PPT. Sin embargo, si la

¹²⁸⁰ Comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017, párr. 175.

¹²⁸¹ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 644.

¹²⁸² ELLIFFE, C.: “The meaning of the principal purpose test: one ring to bind them all?”, *op. cit.*, p. 798.

¹²⁸³ PINETZ, E.: “Use of a principal purpose test to prevent treaty abuse”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): the proposals to revise the OECD Model Convention*, Vienna, Linde, 2016, p. 132.

¹²⁸⁴ KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 260; EVANS, C.: “Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies”, en HEAD, J.G.; KREVER, R. (eds.) *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Amsterdam, Kluwer Law International, 2009, pp. 536-537.

operación diese lugar a unos beneficios de 30 millones de euros y, a su vez, ahorrarse 25 millones en costes administrativos, en tal caso, consideramos que la PPT no debiera resultar de aplicación.

Además, no debe negarse ningún beneficio del convenio cuando el objetivo principal de los negocios u operaciones llevados a cabo sea conseguir beneficios fiscales nacionales distintos del beneficio del convenio en concreto, sin que el beneficio del convenio sea uno de los principales objetivos. Sin embargo, puede plantearse la situación que la obtención del beneficio del convenio y la obtención de otros beneficios fiscales (como beneficios nacionales) están estrechamente vinculados, de tal forma que la obtención de unos conlleva a la obtención de otros, y no concurren razones económicas que prevalezcan sobre los beneficios fiscales. En tal caso señala MAISTO que el beneficio del convenio debe considerarse como uno de los principales objetivos del negocio o acuerdo llevado a cabo¹²⁸⁵.

En otro orden de ideas, otra cuestión controvertida es que no está del todo claro si el beneficio del convenio debe corresponder al contribuyente que realiza el acuerdo o negocio, o si puede corresponder a una persona diferente. En este sentido, párrafo 178 de los comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017 establece una interpretación amplia, pues señala que “es importante llevar a cabo un análisis ecuánime de los fines y objetivos de todas las personas relacionadas con la puesta en marcha de dicho instrumento u operación, o de las que son parte del mismo”. En efecto, pueden darse situaciones en las que: i) el acuerdo es configurado por personas que pueden obtener unos beneficios económicos de un beneficio fiscal que corresponde a una persona diferente (beneficio económico indirecto¹²⁸⁶); o ii) el beneficio fiscal efectivo se deriva de la combinación de una pluralidad de beneficios fiscales que corresponden a personas diferentes, pero que están estrechamente relacionadas. En ambos casos, el hecho de que los beneficios fiscales del convenio recaigan, total o parcialmente, en personas distintas de las que han llevado a cabo estos negocios o acuerdos, no debe impedir la aplicación de la PPT¹²⁸⁷.

¹²⁸⁵ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 651.

¹²⁸⁶ Un ejemplo de beneficio económico indirecto se produce cuando un prestamista se beneficia judicialmente del tipo reducido de retención sobre los intereses previsto en el convenio. Ya que ello supone un beneficio económico al prestatario cuando el convenio prevé el pago de un interés neto.

¹²⁸⁷ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, pp. 651-652.

Por otro lado, los conceptos “acuerdo u operación” no se definen ni en el MLI ni en el MC OCDE, estos elementos deben tener un significado fiscal internacional autónomo e independiente de la legislación nacional¹²⁸⁸. Los comentarios al artículo 29.9 MC OCDE 2017 señalan que estos términos deben interpretarse en sentido amplio, incluyendo “cualquier acuerdo, pacto, estrategia, operación o conjunto de operaciones, sean o no jurídicamente exigibles”. En particular, los términos “acuerdo u operación” comprenden

“la generación, cesión, adquisición o transferencia de la propia renta, o de bienes o derechos por los cuales se devengue renta. Estos términos también abarcan los instrumentos para la constitución, adquisición o mantenimiento de una persona que obtiene renta. Esta expresión comprende igualmente los actos realizados para establecer, adquirir o mantener la persona que obtiene la renta, e incluye la calificación de esa persona como residente de uno de los Estados contratantes, y abarca las medidas que esas personas puedan adoptar para establecer la residencia. Un ejemplo de “instrumento” serían todos aquellos actos dirigidos a garantizar que las reuniones del consejo de administración de una sociedad se celebren en un país diferente para así reclamar que la sociedad ha cambiado su residencia”¹²⁸⁹.

En este sentido, señala BURIÁK que el establecer un enfoque tal amplio es importante para abarcar los máximos esquemas abusivos posibles; no obstante, al mismo tiempo, la falta de criterios específicos para considerar un esquema como abusivo otorga una mayor discreción a las Administraciones tributarias para negar los beneficios en virtud de los convenios fiscales¹²⁹⁰.

Por último, la expresión “todos los hechos y circunstancias pertinentes” no se define en los comentarios al artículo 29 MC OCDE. No obstante, los ejemplos establecidos en el párr. 182 (ejemplos A-M) y párr. 187 (ejemplos A-F) de los comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017 pueden dar algunas pautas sobre cómo entender el significado de la expresión “todos los hechos y circunstancias pertinentes”¹²⁹¹.

¹²⁸⁸ DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, pp. 971-972

¹²⁸⁹ Comentario al artículo 29 MC OCDE 2017, párr. 177.

¹²⁹⁰ BURIÁK, S.: “The application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 31.

¹²⁹¹ KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, pp. 253-255. Señala el mencionado autor que los ejemplos sugieren que la existencia (o ausencia) de sustancia económica y de una finalidad empresarial distinta de la obtención de los beneficios del convenio pueden considerarse

6.1.2. Un estándar de abuso muy bajo: “uno de los propósitos principales”

La PPT otorga gran relevancia al elemento subjetivo, pues la intención del contribuyente es el elemento esencial que desencadena la aplicación de la PPT¹²⁹². Además, la utilización de “uno de los propósitos principales” crea una regla muy amplia con el inminente riesgo de restringir injustificadamente el ejercicio legítimo de las libertades fundamentales¹²⁹³.

Tal y como se señala en los comentarios al artículo 29 MC OCDE “la expresión “entre sus propósitos principales” del apartado 9 significa que la obtención del beneficio del convenio no tiene por qué ser el único o el más importante de los propósitos de un instrumento u operación concretos. Será suficiente con que sea al menos uno de los propósitos principales”¹²⁹⁴.

Por tanto, parece que si un contribuyente tiene dos -o más- razones para establecer un acuerdo o llevar a cabo un negocio, si una de ellas está relacionada con la obtención de un beneficio del convenio y la otra/s es una razón comercial o económica válida que nada tiene que ver con los impuestos, este contribuyente puede perder los beneficios del convenio según lo establecido en la PPT¹²⁹⁵.

A raíz de lo anterior, y como resultaba de esperar, este elemento subjetivo ha sido fuertemente criticado por la doctrina. Entre ellos, DE BROE argumenta que resulta

hechos y circunstancias muy relevantes que pueden utilizarse para determinar si debe aplicarse la PPT. A tal efecto, divide los ejemplos A-M del párr. 182 y A-F del párr. 187 en tres grupos: i) ejemplos en los que los beneficios del convenio podrían denegarse en virtud de la PPT, principalmente porque las transacciones y los acuerdos del contribuyente no tienen sustancia económica ni finalidad comercial, el objetivo principal es obtener los beneficios del convenio (ejemplos A y B párr. 182 y ejemplo A y C párr. 187); ii) ejemplos de transacciones y acuerdos que podrían beneficiarse de los convenios, ya que tienen sustancia económica y/o una razón comercial válida, además de obtener los beneficios del convenio (ejemplos C, D, F, G, H, I, K, L y M párr. 182 y ejemplos B, E, F, del párr. 187); iii) ejemplos E y J del párr. 182. *Ibidem*, pp. 267-270.

¹²⁹² PINETZ, E.: “Use of a principal purpose test to prevent treaty abuse”, *op. cit.*, p. 285; DE BROE, L.; LUTS, J.: “BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse”, *op. cit.*, p. 284; LANG, M.: “BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 658; ZIMMER, F.: “In defence of general anti-avoidance rules”, *op. cit.*, p. 224.

¹²⁹³ SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “La teoría sobre la prohibición del abuso del derecho europeo como base de las cláusulas anti-elusivas generales nacionales”, *op. cit.*, p. 235.

¹²⁹⁴ Comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017, párr. 180.

¹²⁹⁵ KUŹNIACKI, B.: “Will BEPS redefine how countries Will design domestic GAARs? Spot on the PPT’s key constituencies”, *op. cit.*, p. 766. A tal efecto, señala PINETZ que es obvio que cualquier contribuyente considerará los efectos fiscales de sus operaciones, y normalmente elegirá la opción que sea más eficiente. Es más, los directivos de las empresas suelen estar obligados a encontrar y elegir la estructura que reduzca los impuestos al mínimo. PINETZ, E.: “Use of a Principal Purpose Test to prevent treaty abuse”, *op. cit.*, section IV. A.

inaceptable denegar los beneficios del convenio a los contribuyentes por el mero hecho de que la obtención de beneficios del convenio sea “una de las finalidades principales”, cuando estos contribuyentes acrediten motivos económicos relevantes distintos de la obtención de dichos beneficios¹²⁹⁶.

Por su parte, BÁEZ MORENO se mostró firme en declarar que el estándar antiabuso de la PPT debería haber abandonado el elemento subjetivo y objetivo, y haberse construido sobre los “conceptos de negocio artificioso o inapropiado para la consecución del resultado”, ya que habría sido más razonable y hubiese ayudado a evitar los inconvenientes de un enfoque subjetivo¹²⁹⁷. El mencionado autor señala que el verdadero problema es “que los propósitos, intenciones o motivos subjetivos son, o al menos deberían ser, totalmente ajenos a las consecuencias fiscales materiales”, son relevantes en el ámbito de los delitos fiscales¹²⁹⁸.

Señala JAIN como la PPT establece un umbral antiabuso más bajo al establecer que se pueden anular los beneficios derivados del tratado cuando el objetivo principal, o uno de los objetivos principales, sea obtener un beneficio¹²⁹⁹. Al establecer ese umbral

¹²⁹⁶ DE BROE, L.: “Tax treaty and the EU law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6”, *op. cit.*, p. 210. En un sentido similar, BÁEZ MORENO, A.: “La cláusula del propósito principal (*principal purpose test*). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS”, *op. cit.*, p. 17. Por su parte, LANG critica que la PPT no haya utilizado el objetivo “esencial”, “principal” o “más importante”. Véase, LANG, M.: “The signalling function of article 29 (9) of the OECD model- the “principal purpose test””, *op. cit.*, p. 266. En igual sentido, GALÁN, A.; GARCÍA ANTÓN, R.: “Principal purpose test and customary international law: a note of caution”, *op. cit.*, section 4.1.1.2.

¹²⁹⁷ BÁEZ MORENO, A.: “La cláusula del propósito principal (*principal purpose test*). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS”, *op. cit.*, pp. 35-36; BÁEZ MORENO, A.: “GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?”, *Intertax*, vol. 45, n.º 6/7, 2017, p. 436. Para consultar otra posición crítica con el elemento, véase, LANG, M.: “The signalling function of article 29 (9) of the OECD model- the “principal purpose test””, *op. cit.*, pp. 266-267. Asimismo, BURIK también adopta una postura crítica con el elemento subjetivo, abogando por su eliminación, pues señala que “solo el análisis del objeto y la finalidad de las disposiciones del convenio fiscal pertinente puede definir las circunstancias adecuadas o inadecuadas para la concesión de los beneficios”. Véase, BURIK, S.: “The application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 38.

¹²⁹⁸ BÁEZ MORENO, A.: “GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?”, *op. cit.*, p. 436. Además, pone de manifiesto que el diseño de una norma fiscal basada en elementos subjetivos puede provocar que dos contribuyentes en idénticas circunstancias objetivas (según el principio de capacidad de pago o de beneficio) reciban un tratamiento fiscal totalmente diferente solo por sus diferentes intenciones. *Ibidem*

¹²⁹⁹ JAIN, N.: “GAAR: Taxpayers’ rights and obligations”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 511-512. En igual sentido se pronuncia KUŹNIAK, añadiendo que todo ello resulta muy atractivo para las Administraciones tributarias. KUŹNIAK, B.: “Will BEPS redefine how countries Will design domestic GAARs? Spot on the PPT’s key constituencies”, *op. cit.*, p. 766.

antiabuso más bajo, será mucho más fácil su aplicación por parte de las Administraciones tributarias¹³⁰⁰.

Con todo, el principal problema del requisito subjetivo es que es imposible probar con certeza las intenciones de un contribuyente¹³⁰¹. A tal efecto, señala LANG que, pueden obtenerse indicaciones sobre la intención de un contribuyente a partir de un análisis de los hechos objetivos, no obstante, sería solo una aproximación a las verdaderas intenciones del contribuyente¹³⁰². En ese orden de cosas, el mencionado autor afirma que las propuestas de la OCDE facilitan a las Administraciones tributarias la presunción de un abuso. No se exige que el “único objetivo” del acuerdo consista en obtener un beneficio fiscal; ni siquiera tiene que ser un objetivo “esencial” o “principal”, sino que basta con que sea uno de los objetivos principales¹³⁰³.

Sin embargo, existe una opinión minoritaria que considera que, el hecho de que el beneficio fiscal sea uno de los principales objetivos, debe considerarse una prueba objetiva. Señala MAISTO que esta afirmación deriva, en primer lugar, de la propia redacción de la PPT, según la cual la evaluación consiste en extraer una inferencia razonable de todos los hechos y circunstancias. En segundo lugar, esta conclusión se desprende de la dificultad de determinar las razones subjetivas de cada persona para llevar a cabo los acuerdos o negocios. Dicho en otras palabras, para este autor la PPT no se refiere a los fines perseguidos por el contribuyente (desde la perspectiva subjetiva), sino a los propósitos del acuerdo o negocio en cuestión (desde la perspectiva objetiva)¹³⁰⁴. Por

¹³⁰⁰ Esta afirmación es compartida por gran parte de la doctrina, entre ellos, DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 979; KOK, R.: “The principal purpose test in tax treaties under BEPS 6”, *Intertax*, vol. 44, n.º 5, p. 408; ZAHRA, I.: “The Principal Purpose Test: A Critical Analysis of Its Substantive and Procedural Aspects-Part 1”, *op. cit.*, p. 620; PINETZ, E.: “Use of a Principal purpose Test to prevent treaty abuse”, *op. cit.*, section IV. A.

¹³⁰¹ LANG, M.: “BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 658; BÁEZ MORENO, A.: “La cláusula del propósito principal (*principal purpose test*). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS”, *op. cit.*, p. 12.

¹³⁰² LANG, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, *op. cit.*, section 5.4. A tal efecto señala BURIK que siempre hay factores objetivos que podrían indicar que uno de los propósitos era obtener un beneficio fiscal, conllevando así la aplicación de la PPT. Véase, BURIK, S.: “The application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 36.

¹³⁰³ LANG, M.: “BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 659.

¹³⁰⁴ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 650. En idéntico sentido, DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, pp. 976-977. En un sentido similar se pronuncia WEBER, afirmando que la valoración de las autoridades fiscales debe sopesarse en un análisis objetivo. Véase, WEBER, D.: “The reasonableness test of the principal purpose test rule in OECD BEPS Action 6 (Tax treaty abuse) versus the EU principle of legal certainty and the EU abuse of law case law”, *Erasmus Law Review*, n.º 1, 2017, p. 51. Por su parte, SCHÖN también se muestra partidario del elemento sujeto y señala que “cualquier elemento cognitivo solo puede determinarse examinando los “hechos y circunstancias” y extrayendo conclusiones sobre la intención que

todo ello, aunque la prueba sea en principio subjetiva, debe interpretarse desde un punto de vista objetivo¹³⁰⁵.

En un sentido similar se pronuncia ELLIFFEE, para quien a la hora de aplicar la PPT no se debe tener en consideración la intención o motivo del contribuyente, pues centrarse en la intención no es útil, se requiere una evaluación objetiva de la finalidad principal del acuerdo. El mencionado autor considera que la cuestión que plantea la PPT es cuál es la finalidad de la transacción examinada objetivamente¹³⁰⁶.

Así las cosas, a pesar de que el párrafo 178 de los comentarios al artículo 29 MC OCDE pretende objetivar este elemento¹³⁰⁷ al establecer “no es necesario encontrar pruebas concluyentes sobre la intención de la persona que participa en el instrumento u operación, pero debe ser razonable concluir, tras un análisis objetivo de los hechos y circunstancias pertinentes, que uno de los propósitos principales del instrumento u operación era la obtención de los beneficios del convenio”; cabe resaltar que, por mucho que se quiera, los comentarios no pueden cambiar el tenor literal de lo estipulado en el articulado del convenio y, en este, se le otorga una gran relevancia al elemento subjetivo, estableciendo, a su vez, un umbral muy bajo¹³⁰⁸.

A la hora de determinar el elemento subjetivo de la PPT, pueden ser de gran utilidad las conclusiones del Tribunal Supremo de India del caso *Vodafone*, pues consideró que la distinción entre “una transacción predeterminada que se crea con fines de elusión fiscal” y una “transacción que evidencia la inversión para participar en la India” debe establecerse examinando la transacción de manera holística y sobre la base de los siguientes indicios: “i) el concepto de participación en la inversión, ii) la duración del

subyace a esos hechos y circunstancias”. Véase, SCHÖN, W.: “The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the principal purpose test under article 29 (9) of the 2017 OECD Model”, en PISTONE, P. (ed.) *Building Global International Tax Law. Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam, IBFD, 2022, online source, chapter 12, section 12.3.1.

¹³⁰⁵ En este sentido se pronuncia el párr. 178 de los comentarios al artículo 29 del MC OCDE 2017. Autores como ZIMMER consideran que en la PPT la intención del contribuyente se establece sobre la base de unos criterios objetivos. Véase, ZIMMER, F.: “In defence of general anti-avoidance rules”, *op. cit.*, p. 224.

¹³⁰⁶ ELLIFFEE, C.: “The meaning of the principal purpose test: one ring to bind them all?”, *op. cit.*, p. 793.

¹³⁰⁷ En este sentido, no podemos comparar lo dispuesto en el artículo 29 MC OCDE con el derecho interno de algunos Estados que tienen una GAAR que se configura de manera objetiva, entre ellos: en Bélgica el artículo 344 (1) of the Code des impôts sur les revenus 1992, en Italia en el artículo 10-bis de la Ley no. 212/200, en Francia en el artículo 64 Livre des procédures fiscales, en España el artículo 15 LGT.

¹³⁰⁸ En este sentido, DANON pone de manifiesto que la diferencia entre la redacción literal de la PPT y los comentarios no es buena desde la perspectiva de la seguridad fiscal. Véase, DANON, R.: “Treaty abuse in the post-BEPS world: analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE groups”, *op. cit.*, p. 50.

tiempo durante el cual existe la estructura de participación; iii) el período de operaciones comerciales en la India; iv) la generación de ingresos imposables en la India; v) el momento de la salida; y, vi) la continuidad del negocio en dicha salida”¹³⁰⁹.

El artículo 29.9 del MC OCDE no exige que las Administraciones fiscales aporten pruebas completas para que se aplique la disposición, sino que basta con que sea razonable concluir que uno de los principales objetivos del contribuyente era obtener un beneficio del tratado¹³¹⁰. Por todo ello, parece demostrado que el umbral de abuso se ha reducido, por lo que existe el riesgo de que los beneficios que el convenio pretendía garantizar se vean potencialmente socavados por una excesiva discrecionalidad administrativa¹³¹¹.

No obstante, GALÁN y GARCÍA ANTÓN¹³¹² ponen de manifiesto que determinados convenios se han desviado del tenor literal de la PPT. En este sentido, señalan que algunos convenios firmados entre países miembros del Marco Inclusivo de BEPS, pero no del MLI, han utilizado la “prueba del propósito principal” en lugar de “uno de los principales”, entre ellos señalan el Convenio entre Mónaco y Montenegro. Si bien, tras revisar su contenido, el artículo 26.3 establece “the main purpose or one of the main purposes”¹³¹³; por lo que es desacertada la afirmación reflejada por dichos autores. En un sentido similar, también exponen que algunos de los nuevos convenios firmados por países miembros del Marco Inclusivo de BEPS y del MLI se apartan de la PPT, en este sentido traen a colación el Convenio entre Qatar y Ucrania firmado el 20 de marzo de 2018, en cuyo artículo 28 según los autores se establece “one of the principal purposes”. Sin embargo, el tenor literal establece “main purpose or one of the main purpose (...)”¹³¹⁴.

¹³⁰⁹ Supreme Court of India, *Vodafone International Holdings B.V vs Union of India & Anr*, 20 January 2012 (Civil Appeal No. 733 of 2012), párr. 68.

¹³¹⁰ LANG, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, *op. cit.*, section 5.4.

¹³¹¹ BURIÁK, S.: “The application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 43; SCHÖN, W.: “The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the principal purpose test under article 29 (9) of the 2017 OECD Model”, *op. cit.*, section 12.2.1. En un sentido similar, ESCRIBANO LÓPEZ declara que la PPT otorga un margen de discrecionalidad inaceptable a las autoridades fiscales. Véase, ESCRIBANO LÓPEZ, E.: “Alternative approaches to address the (yet to be defined) treaty shopping phenomenon”, *op. cit.*, p. 943.

¹³¹² GALÁN, A.; GARCÍA ANTÓN, R.: “Principal purpose test and customary international law: a note of caution”, *op. cit.*, section 4.1.2.1.

¹³¹³ <https://en.gouv.mc/Policy-Practice/Monaco-Worldwide/International-Tax-Compliance/Tax-agreements-signed-by-Monaco> A 19 de enero de 2023, este convenio todavía no ha entrado en vigor.

¹³¹⁴ https://www.orbitax.com/taxhub/taxtreaties/UA/Ukraine/QA/Qatar/d517abcd-6fd1-4b45-b3eb-73eccbc5b3d1/-Limitation-of-Benefits_ARTICLE-28

En ese orden de ideas, es necesario resaltar que la vaguedad de la PPT y la amplia discrecionalidad que otorga a las Administraciones tributarias ponen en peligro una de las funciones principales de los convenios fiscales, como es garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes que participan en el comercio internacional¹³¹⁵. Además, ese amplio poder discrecional que se le otorga a las Administraciones tributarias puede conllevar que la doctrina de la separación de poderes, manifestada a través del principio “*no taxation without representation*”, corre el riesgo de no mantenerse¹³¹⁶.

6.1.3. El criterio de “razonabilidad”

Otro aspecto criticable de la PPT es la utilización del término “cuando sea razonable concluir”, pues impone una carga muy baja a la Administración tributaria. El término razonable según la primera acepción de la RAE es equivalente a adecuado; así como también proporcionado o no exagerado, según su segunda acepción. El término concluir según la tercera acepción de la RAE es deducir algo después de haber considerado sus circunstancias.

Por consiguiente, se basa en la determinación y clasificación como razonable por parte de la Administración de las razones que subyacen en una transacción que, directa o indirectamente, se aprovecha de un beneficio del CDI. La apreciación discrecional de la Administración crea demasiada inseguridad para ser adecuada con el principio de seguridad jurídica¹³¹⁷. Además, la carga de la prueba recae en los contribuyentes¹³¹⁸, lo

¹³¹⁵ KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, pp. 285-286. En un sentido similar, señala BAKER que cuando los Estados comiencen a aplicar la PPT pueden socavar la confianza depositada en el sistema. Véase, BAKER, P.: “The multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting”, *British Tax Review*, n.º 3, 2017, p. 283.

¹³¹⁶ KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 242.

El principio “*no taxation without representation*” significa que los impuestos solo pueden exigirse en virtud de una ley. La realización de este principio depende en gran medida de la salvaguarda efectiva de la seguridad jurídica. Las normas deben ser claras y precisas.

¹³¹⁷ Lo que puede ser razonable para una persona puede ser irrazonable para otra. Véase, AKIE UTUMI, A.C.: “Tax morality – the new frontier?”, en KOFLER, G.; MASON, R.; RUST, A. (eds.) *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, Amsterdam, IBFD, 2021, online resource, section 47.3.

¹³¹⁸ En los comentarios al artículo 29.9 MC OCDE 2017, párr. 170, se establece que la carga de la prueba recae en el contribuyente.

cual parece desproporcionado con el objetivo de luchar contra el abuso, puesto que la Administración tributaria no está obligada a aportar evidencias de elusión fiscal¹³¹⁹.

A este respecto, en los comentarios al artículo 29 MC OCDE se hace referencia a los “intercambios de bienes y servicios, y movimientos de capital y de personas realizados de buena fe, y no respecto de aquellos instrumentos cuyo propósito principal sea la obtención de un tratamiento fiscal más favorable”¹³²⁰. A tal efecto, señala DOURADO que es como mínimo dudoso que un análisis de buena fe sea adecuado para determinar la elusión o abuso. Además, prosigue la mencionada autora señalando que una GAAR debe determinarse progresivamente para que la inseguridad jurídica se reduzca también progresivamente; sin embargo, con términos tan imprecisos como el de buena fe, no se contribuirá a reducir esa inseguridad jurídica¹³²¹.

A mayor abundamiento, para que el acuerdo u operación dé lugar a un beneficio del convenio debe existir una conexión o nexo entre estos y el beneficio en virtud del convenio, de tal forma que pueda razonablemente concluirse que el beneficio es atribuible a ese acuerdo u operación¹³²². Sin embargo, el uso de la expresión “directa o indirectamente” en la PPT pretende ampliar en gran medida ese requisito de nexo.

Por todo ello, parece que el elemento subjetivo de la PPT es fácil de superar, por tanto, la aplicación de la PPT girará principalmente en torno a si la concesión del beneficio estaría en consonancia con el objeto y la finalidad de las disposiciones pertinentes del convenio¹³²³.

6.1.4. Motivos no fiscales

Otra cuestión destacable es que no está claro qué criterios se aplican para distinguir los fines principales de los fines secundarios; y, por otro, entre los distintos fines

¹³¹⁹ TRAVERSA, E.: “The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting?”, *op. cit.*, pp. 12-13. En igual sentido, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 459.

¹³²⁰ Comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017, párr. 174.

¹³²¹ DOURADO, A.P.: “Aggressive tax planning in EU law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6”, *op. cit.*, p. 56.

¹³²² DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 973.

¹³²³ *Ibidem*, p. 985 y 1009.

principales¹³²⁴. A mayor abundamiento, también se desconoce la relevancia que debe atribuirse a los motivos no fiscales para establecer cuáles son los fines principales del negocio. En este sentido, señala MAISTO que, aunque el tenor literal de la PPT no menciona expresamente la finalidad económica o comercial subyacente a los acuerdos, así como tampoco el carácter genuino de los mismos, la relevancia de tales elementos se confirma en los comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017¹³²⁵. La PPT debe interpretarse de tal forma que, a pesar de que no lo diga expresamente, incluye una prueba de realidad económica similar a la GAAR de la ATAD. Por tanto, los acuerdos que se justifican por razones comerciales válidas y cuyo fin no es predominantemente fiscal, deberían escapar de su ámbito aplicación¹³²⁶.

Por otro lado, un punto controvertido es si el nivel de nexo o sustancia que el contribuyente tiene con el Estado de residencia importa en el análisis de la PPT. El nivel de sustancia en el Estado de residencia solo debe entenderse como un posible indicio para excluir el elemento subjetivo de la PPT¹³²⁷. En este sentido, en los comentarios al artículo 29 MC OCDE se señala que:

“No se considerará que un propósito es principal si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de dicho beneficio no fue uno de los motivos fundamentales, ni justifica haber llevado a cabo el instrumento o la operación que, por sí mismos o en conjunción con otras operaciones, han generado ese beneficio. En particular, cuando un cierto instrumento esté indisolublemente ligado a una actividad comercial principal, y su configuración no responda al objetivo de obtener un beneficio (...)”¹³²⁸.

¹³²⁴ LANG, M.: “The signalling function of article 29 (9) of the OECD model- the “principal purpose test””, *op. cit.*, p. 267.

¹³²⁵ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 651. En igual sentido, GARCÍA ANTÓN también pone de manifiesto hasta qué punto la sustancia económica derivada de las pruebas aportadas por el contribuyente es suficiente para pasar el test de la PPT. Véase, GARCÍA ANTÓN, R.: “Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7(1) MLI y Países en Desarrollo”, *op. cit.*, p. 265.

¹³²⁶ Véase los Comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017, párr. 181 y 182; ejemplos C, G y K. En este sentido, SCHÖN señala que las razones comerciales no protegen al contribuyente en cuanto al primer elemento de la PPT, pero pueden desempeñar un papel útil en la segunda parte, en relación con el objeto y la finalidad. Véase, SCHÖN, W.: “The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the principal purpose test under article 29 (9) of the 2017 OECD Model”, *op. cit.*, section 12.3.2.

¹³²⁷ DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, *op. cit.*, pp. 704-706.

¹³²⁸ Comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017, párr. 181.

El nexo adicional (o requisito de sustancia) que incorpora solo debe considerarse como un posible indicador para excluir el elemento subjetivo de la PPT. La ausencia de una actividad comercial básica en el Estado de residencia no debería conducir automáticamente a la denegación de los beneficios del convenio si otros elementos fácticos convincentes revelan que no se satisface el elemento subjetivo de la PPT, en particular porque el acuerdo se basa en razones comerciales válidas¹³²⁹.

En un sentido similar, POULSE afirma que, si el contribuyente acredita alguna razón comercial para la existencia de las empresas intermedias, la concurrencia de una ventaja fiscal no debería considerarse como una práctica abusiva, sino que debe considerarse como una consecuencia natural de que el contribuyente elija estar -legítimamente- establecido en un Estado miembro que ofrece un régimen fiscal más favorable¹³³⁰.

A pesar de que no se haga referencia expresa en el articulado de la PPT, la sustancia económica y finalidad empresarial son importantes para determinar su aplicación¹³³¹. De hecho, nos parece acertada la posición KUŹNIACKI al señalar que centrarse en la sustancia económica y/o en la finalidad empresarial en el marco de la PPT alinearía esta con el concepto de artificiosidad que refleja la visión moderna del abuso¹³³².

6.2. La excepción o “cláusula de escape”: el beneficio fiscal no frustra el objeto de la disposición pertinente del convenio. Inversión de la carga de la prueba

La PPT contiene una excepción según la cual, si la obtención del beneficio es conforme con el objeto y la finalidad de las disposiciones pertinentes del convenio, no se aplica la PPT.

¹³²⁹ DANON, R.; GUTMANN, D.; LUKKIEN, M.; MAISTO, G.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; MALEK, B.: “The prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases”, *op. cit.*, p. 495.

¹³³⁰ POULSEN, M.: “Treaty/Directive Shopping and Abuse of EU Law”, *Intertax*, vol. 41, issue 4, 2013, p. 250.

¹³³¹ En este sentido, afirma DANON que la sustancia es uno de los elementos clave que permiten al contribuyente demostrar que no se cumple el elemento sujeto de la norma PPT. Véase, DANON, R.: “Treaty abuse in the post-BEPS world: analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE groups”, *op. cit.*, p. 48.

¹³³² KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, pp. 271-272.

Así las cosas, basta con que la Administración tributaria considere que la obtención del beneficio fiscal es uno de los fines principales del negocio para que resulte aplicable la PPT. No obstante, esta última no se aplicará si el contribuyente acredita que concurren los requisitos de la excepción, por tanto, la carga de la prueba recae exclusivamente en el contribuyente¹³³³. En este sentido, resulta interesante poner de manifiesto que, mientras que para el elemento subjetivo se utiliza la expresión “sea razonable concluir”, para que se cumpla la excepción se utiliza el término “se determine”, lo que generalmente se considera un umbral más alto¹³³⁴.

A pesar de que la PPT haga referencia a que el objeto y los propósitos sean conformes a las “disposiciones pertinentes” y no al objeto o finalidad de todo el convenio, estos últimos deben tenerse en cuenta a la hora de determinar el objeto de una disposición individual del convenio. Para interpretar el objeto y la finalidad de una disposición del convenio, siempre es necesario tener en cuenta el texto de la disposición, interpretando su razón de ser o su política en el contexto de otras disposiciones del convenio, incluido el preámbulo, las exposiciones de motivos y los comentarios¹³³⁵. Por tanto, el objeto y la finalidad son dos términos que deben interpretarse en el contexto del convenio fiscal en cuestión y no a la luz de disposiciones específicas¹³³⁶.

Además, aunque el objeto y el fin se mencionan en singular en la Convención de Viena, un convenio puede tener más de un objeto y fin, y estos pueden entrar en conflicto¹³³⁷. Si existe una tensión entre objetivos, el intérprete debe conciliarlos y, obviamente, cuando los objetos y propósitos van en direcciones diferentes, el significado ordinario de los términos del convenio se vuelve aún más importante¹³³⁸.

¹³³³ PINETZ, E.: “Use of a principal purpose test to prevent treaty abuse”, *op. cit.*, p. 288; DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, *op. cit.*, p. 708; DE BROE, L.: “Tax treaty and the EU law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6”, en DANON, R. (ed.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): impact for European and international tax policy*, Tax Policy Series, Geneva/Zurich, Schulthess, 2016, pp. 215-216; TRAVERSA, E.; HERBAIN, C.A.: “General assessment of BEPS and EU law: hybrids mismatches, interest deductions, abuse of tax treaties and CFC rules”, *op. cit.*, p. 306.

¹³³⁴ LANG, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, *op. cit.*, section 5.4.

¹³³⁵ DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 989.

¹³³⁶ VAN DEN HURK, H.: “Tax Treaties and Abuse: The Effectiveness of the Principal Purpose Test and Some of Its Shortcomings”, *op. cit.*, p. 288; KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 266.

¹³³⁷ DE BROE, L.: *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, *op. cit.*, pp. 328-329.

¹³³⁸ VAN WEEGHEL, S.: “A Deconstruction of the Principal Purposes Test”, *op. cit.*, p. 16.

Sin perjuicio de lo anterior, el hecho de que el contribuyente tenga que probar que su operativa está en consonancia con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del convenio es, cuanto menos, cuestionable. En este sentido, resulta ilustrativo el siguiente pronunciamiento del Tribunal Supremo de Canadá:

“El contribuyente, una vez que ha demostrado el cumplimiento del texto de una disposición, no debe ser obligado a refutar que con ello ha violado el objeto, el espíritu o la finalidad de la disposición. Corresponde al ministro que pretende ampararse en la GAAR identificar el objeto, el espíritu o la finalidad de las disposiciones que se alega que se han frustrado o derrotado, cuando las disposiciones de la Ley se interpretan de manera textual, contextual e intencionada. El ministro está en mejor posición que el contribuyente para hacer alegaciones sobre la intención legislativa con vistas a interpretar las disposiciones de forma armoniosa dentro del esquema legal más amplio que es relevante para la transacción en cuestión”¹³³⁹.

De hecho, TRAVERSA y HERBAIN se preguntan: ¿cómo podría el contribuyente conocer mejor que la Administración fiscal el objeto y la finalidad de las disposiciones a las que, en principio, tiene derecho a recurrir? Hubiese sido preferible trasladar la carga de la prueba a las Administraciones tributarias, teniendo que demostrar, a la luz de factores objetivos, que los contribuyentes han realizado operaciones totalmente artificiales para obtener el beneficio del convenio¹³⁴⁰.

A nuestro modo de ver, el hecho de que la carga de la prueba recaiga en la Administración fiscal en relación con el elemento subjetivo de la PPT y se traslade a los contribuyentes la carga de probar que es conforme con el objeto y la finalidad, rompe el equilibrio entre estos, ya que es más fácil probar el primero que el segundo.

Por su parte, BÁEZ MORENO considera que constituye un “error jurídico de primer orden que el texto de la PPT, o su interpretación, hagan referencia a la carga de la prueba referida al objeto y finalidad de la disposición relevante del convenio”; pues solo las cuestiones de hecho deben ser probadas. Por todo ello, señala que, a su juicio, las

¹³³⁹ Supreme Court of Canada, *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, [2005] 2 S.C.R. 601, 2005 SCC 54, párr. 65.

¹³⁴⁰ TRAVERSA, E.; HERBAIN, C.A.: “General assessment of BEPS and EU law: hybrids mismatches, interest deductions, abuse of tax treaties and CFC rules”, *op. cit.*, p. 306.

disposiciones jurídicas -entre ellas su existencia, dicción literal y objeto y finalidad- no pueden ser objeto de prueba¹³⁴¹.

Sobre este asunto, LANG mostró su expresa desaprobación en cuanto al enfoque de la PPT sobre la carga de la prueba, textualmente puso de manifiesto que “el sesgo a favor de la autoridad fiscal es bastante obvio (...). Por lo tanto, en la práctica, no será relevante aportar pruebas de los motivos, sino que las Administraciones fiscales estarán tentadas de presumir la intención simplemente por la presencia de un beneficio. Solo por esta razón, el criterio subjetivo corre el riesgo de no adquirir ninguna importancia en sí mismo”¹³⁴². Además, enfatiza que el contribuyente no tiene ninguna posibilidad de defenderse de la acusación de abuso si tiene que aportar pruebas de que beneficiarse de una o varias disposiciones del convenio no era uno de sus motivos principales¹³⁴³.

No obstante, KUŹNIACKI discrepa de la posición sostenida por LANG, DE BROE y LUTS, pues considera que “la carga de la prueba no recae ni en las Administraciones fiscales ni en el contribuyente, sino que se reparte entre ambos”¹³⁴⁴. Además, prosigue afirmando que “si las Administraciones fiscales no tienen ningún indicio de que uno de los principales propósitos era obtener beneficios del convenio, no habrá ninguna razón para aplicar la PPT y los contribuyentes no tendrán que defenderse”¹³⁴⁵. Sin embargo, debemos discrepar del criterio sostenido por KUŹNIACKI, pues en la mayoría de las ocasiones se tendrán en cuenta los beneficios o efectos fiscales de la operación o negocio a llevar a cabo. Motivo por el cual, ante tal concurrencia, la Administración tributaria tendrá indicios para aplicar la PPT y denegará tales beneficios, recayendo en el contribuyente la carga de contrarrestarlo.

¹³⁴¹ BÁEZ MORENO, A.: “La cláusula del propósito principal (*principal purpose test*). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS”, *op. cit.*, p. 23.

¹³⁴² LANG, M.: “BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”, *op. cit.*, pp. 658-659. En un sentido similar, DE BROE, L.; LUTS, J.: “BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse”, *op. cit.*, p. 132.

¹³⁴³ LANG, M.: “BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 658.

¹³⁴⁴ KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 248. Por su parte, ZAHRA señala que las dos pruebas de la PPT están intrínsecamente vinculadas y quizá no sea posible delimitar lógicamente la carga de la prueba. Véase, ZAHRA, I.: “The Principal Purpose Test: A Critical Analysis of Its Substantive and Procedural Aspects-Part 1”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, n.º 11, 2019, p. 610; ZAHRA, I.: “The Principal Purpose Test: A Critical Analysis of Its Substantive and Procedural Aspects-Part 2”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, n.º 12, 2019, p. 691. A nuestro modo de ver, dicha afirmación nos parece desacertada.

¹³⁴⁵ KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 248.

Por su parte, SCHÖN manifiesta un criterio contrario a la mayoría de la doctrina, señala que “es justo decir que corresponde al contribuyente presentar argumentos jurídicos para respaldar la justificación de un beneficio fiscal a la luz del objeto y la finalidad de la disposición fiscal pertinente, esto no impedirá que ni las autoridades fiscales ni los tribunales se formen su propia opinión al respecto”¹³⁴⁶. No obstante, debemos discrepar del criterio sostenido por este autor, pues defender esta posición equivaldría a que las Administraciones tributarias adoptasen una posición totalmente pasiva y los contribuyentes tuviesen que soportar la carga de la prueba sin que la Administración haya probado indicio alguno de que esa operación o negocio puede ser abusivo.

A mayor abundamiento, en los comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017 no se establecen directrices explícitas sobre cómo aplicar el segundo elemento de la PPT, la gran mayoría hace referencia a la comprensión del primer elemento de la PPT. A tal efecto, señala KUŹNIACKI que esa incertidumbre hace que sea propenso a un enfoque impulsado por las Administraciones tributarias nacionales, lo cual puede dar lugar a resultados interpretativos divergentes, que iría en contra del espíritu de los convenios¹³⁴⁷.

Si se aplican los principios generales que rigen el reparto de la carga de la prueba¹³⁴⁸, la Administración tributaria debería demostrar que la operación tiene como objetivo obtener una ventaja fiscal y que es contraria al objeto y finalidad, recayendo sobre el contribuyente la carga de probar lo contrario¹³⁴⁹. Asimismo, idéntica interpretación se deriva del principio guía; no obstante, la PPT altera el reparto de la carga de la prueba en relación con el abuso¹³⁵⁰.

¹³⁴⁶ SCHÖN, W.: “The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the principal purpose test under article 29 (9) of the 2017 OECD Model”, *op. cit.*, section 12.5.

¹³⁴⁷ KUŹNIACKI, B.: “Will BEPS redefine how countries Will design domestic GAARs? Spot on the PPT’s key constituencies”, *op. cit.*, pp. 769-770. Por su parte, DANON también se muestra crítico por el hecho de que los comentarios del artículo 29 no proporcionen ninguna indicación sobre el elemento objetivo. Véase, DANON, R.: “The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!”, *op. cit.*, pp. 256-257.

¹³⁴⁸ Véase en este sentido, LEIDHAMMAR, B.: “National concepts”, en MEUSSEN, G. (ed.) *The burden of proof in tax law*, Amsterdam, EATLP International Tax Series, 2013, pp. 19-20.

¹³⁴⁹ La AG KOKOTT ha puesto de manifiesto en reiteradas ocasiones que “el hecho de que la operativa elegida sea fiscalmente más favorable que el modelo habitual debe ser probado, en principio, por la Administración tributaria, aunque los sujetos pasivos pueden tener una cierta obligación de colaboración”. Véase, Conclusiones AG KOKOTT, C-115/16, para 93; Conclusiones AG KOKOTT, C-116/16, para 89.

¹³⁵⁰ DE BROE, L.: “Tax treaty and the EU law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6”, *op. cit.*, p. 215.

Con todo, señala MARTÍN JIMÉNEZ que está por ver si esta inversión de la carga de la prueba es aceptada en muchos Estados. Lo más normal es que sea la Administración fiscal la que demuestre que la operación o transacción no encaja en el objeto y la finalidad de un convenio fiscal y, tras ello, el contribuyente tenga derecho a demostrar lo contrario. Sin embargo, si las administraciones o tribunales aceptasen la formulación de la PPT, el contribuyente estaría en una difícil situación¹³⁵¹.

De todo lo expuesto se desprende que, si concurren las circunstancias para que resulte aplicable la excepción del “elemento objetivo” de la PPT, resulta indiferente que se cumpla el requisito subjetivo, pues no se podrán denegar los beneficios al ser conformes con el objeto y finalidad de la disposición en concreto. Ahora bien, a nuestro modo de ver, debiera ser la Administración tributaria la que demuestre la concurrencia de indicios de que la operación tiene como propósito principal el obtener una ventaja fiscal y, además, que es contraria al objetivo y finalidad de la disposición pertinente.

7. Consecuencias de la aplicación de la cláusula del test del propósito principal

El tenor literal de la PPT y sus comentarios no establecen las consecuencias que se derivan de su aplicación, más allá de limitarse a denegar el beneficio otorgado por la disposición del convenio que ha sido abusada. Por tanto, parece que la OCDE ha decidido guardar silencio sobre esta cuestión, por lo que se otorga una mayor discrecionalidad a las Administraciones tributarias para determinar las consecuencias jurídicas de la PPT, pudiendo vulnerar la seguridad jurídica.

De lo anterior se colige que la consecuencia de la aplicación de la PPT se limita a la denegación del beneficio otorgado por la disposición del convenio que ha sido abusada¹³⁵², por lo que otras disposiciones del convenio pueden seguir aplicándose,

¹³⁵¹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “International investment agreements and anti-tax avoidance measures: incoherencies in the international law system, “systemic interpretation” and taxpayer rights”, *op. cit.*, section 25.4.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 459.

¹³⁵² Este efecto es lógico y previsible. Sin embargo, plantea diversas cuestiones: ¿debe sustituirse el esquema de hecho abusivo interpretado por el contribuyente por otro no abusivo? En caso afirmativo, ¿con arreglo a qué parámetros debe elaborarse ese nuevo esquema? La PPT guarda silencio sobre estas

siempre y cuando no se consideren también abusadas por el contribuyente. Así, la denegación será de las disposiciones específicas que han sido abusadas, pero no de todos los beneficios del convenio¹³⁵³. Sin embargo, el artículo 7.4 MLI parece apoyar la opinión contraria:

“Cuando se deniegue a una persona la aplicación de un beneficio previsto en un Convenio fiscal comprendido en virtud de disposiciones en él incluidas (como puedan resultar modificadas por este Convenio) que denieguen total o parcialmente la concesión de los beneficios si el propósito o uno de los propósitos principales de un acuerdo u operación, o de alguna de las personas relacionadas con un acuerdo u operación, fuera el de obtener dichos beneficios, la autoridad competente de la Jurisdicción contratante que en ausencia de dichas disposiciones hubiera concedido el beneficio tratará no obstante a esa persona como legitimada para la obtención del mismo, o de otros beneficios en relación con un determinado elemento de renta o de patrimonio, si dicha autoridad competente, a instancia de esa persona y tras haber considerado los hechos y circunstancias oportunos, determina que esa persona hubiera obtenido los beneficios aún sin mediar tal operación o acuerdo. La autoridad competente de la Jurisdicción contratante a la que un residente de la otra Jurisdicción contratante haya presentado una solicitud en el sentido de este apartado, consultará con la autoridad competente de esa otra Jurisdicción contratante antes de rechazar la solicitud”.

Para tratar de clarificar esta disposición alternativa, veamos un ejemplo: “Supongamos que una persona física residente del Estado R y titular de acciones de una sociedad residente del Estado F cede el derecho de cobro de los dividendos que distribuya dicha sociedad a otra sociedad residente del Estado R que es propietaria de más del 10 por ciento del capital de la sociedad pagadora con el propósito principal de obtener el tipo reducido de gravamen en fuente previsto en el subapartado a) del apartado 2 del artículo 10. En ese caso, si se entiende que el beneficio de dicho subapartado debe denegarse en virtud del apartado 9, la disposición alternativa permitirá que la autoridad competente del Estado F conceda el beneficio del tipo de gravamen reducido previsto en el subapartado b) del apartado 2 del artículo 10 si dicha autoridad competente determina que el beneficio

cuestiones. Véase, BÁEZ MORENO, A.: “GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?”, *op. cit.*, p. 441.

¹³⁵³ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 655.

se hubiera concedido no habiendo cedido el derecho de cobro de dividendos a otra sociedad”¹³⁵⁴.

A pesar de la farragosa redacción del precepto, el artículo 7.4 MLI parece atribuir a la autoridad competente la facultad de conceder los beneficios de la disposición evitada cuando el contribuyente haga una petición específica en ese sentido.

A la vista de lo anterior, se plantea la cuestión de si puede deducirse que, cuando no se incluya este mecanismo opcional en el convenio aplicable, el Estado de origen no podrá conceder los beneficios del convenio sobre la base de un modelo de hecho recalificado, ya que ello iría en contra de la PPT¹³⁵⁵. Sin embargo, DANON manifiesta que la expresión “no se otorgarán” de la PPT debe interpretarse en relación con los “fines principales de cualquier acuerdo u operación que haya dado lugar directa o indirectamente a ese beneficio”; por tanto, cuando los beneficios del convenio se conceden sobre la base de un modelo de hecho recalificado, estos beneficios ya no están vinculados a dicho acuerdo abusivo, por lo que la PPT no puede restringir estos beneficios¹³⁵⁶.

Por todo ello, al aplicar la PPT y denegar los beneficios del convenio, no se impide que una jurisdicción conceda los beneficios del convenio sobre la base de un modelo de hecho recalificado, incluso si dicha jurisdicción se ha reservado el derecho a no incluir la cláusula del artículo 7.4 MLI¹³⁵⁷.

Con todo, para aumentar la seguridad jurídica respecto a las consecuencias de la aplicación de la PPT, KUŹNIACKI sugiere que sería conveniente añadir el siguiente texto: “En caso de denegación del beneficio en virtud del convenio fiscal, las consecuencias fiscales del acuerdo o transacción se derivarán de las referencias a su sustancia económica

¹³⁵⁴ Comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017, párr. 186.

¹³⁵⁵ En este sentido, señala MAISTO que se podría concluir que, en ausencia de esa disposición, el contribuyente no tendría derecho a beneficiarse de la disposición evitada. Véase, MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 656.

¹³⁵⁶ DANON, R.: “Interpreting tax treaties in light of investment agreements: the role of the principle of systemic integration in tax treaty disputes”, en PISTONE, P. (ed.) *Building Global International Tax Law. Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam, IBFD, 2022, online source, chapter 24, section 24.4.2; DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, *op. cit.*, p. 719; DANON, R.: “Treaty abuse in the post-BEPS world: analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE groups”, *op. cit.*, p. 51. En un sentido contrario, DUFF considera que la PPT no autoriza la recalificación de un acuerdo u operación con el fin de reconocer los beneficios alternativos del convenio. DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 1004.

¹³⁵⁷ DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, *op. cit.*, p. 720.

y/o a su finalidad empresarial sobre la base de las circunstancias que se producirían si dicho acuerdo o transacción se realiza de conformidad con la finalidad de la(s) disposición (es) del convenio”¹³⁵⁸.

En última instancia, la PPT no puede invocarse para denegar la aplicación de un beneficio fiscal (reducción, exención, aplazamiento o devolución) que tenga su fundamento en: i) una disposición nacional unilateral; ii) la legislación de la UE; o iii) otro convenio fiscal¹³⁵⁹.

8. Diferencias entre la cláusula del test del propósito principal y el principio guía

El *guiding principle* o principio guía se encuentra recogido en el párrafo 61 de los comentarios al artículo 1 MC OCDE 2017 y en el párrafo 22 de los comentarios al artículo 1 MC ONU 2017. Según el párr. 26.4 del informe final de la acción 6 de BEPS, la PPT es una codificación del principio guía del comentario al artículo 1 párr. 9.5 MC OCDE 2003. Ese punto de vista se mantiene en el MC OCDE 2017 en los comentarios al artículo 29 párr. 169.

En la actualización del MC OCDE que se produjo en el año 2003, con la introducción del principio guía se establece un test de propósito primario para denegar los beneficios de un CDI cuando del conjunto de negocios y operaciones llevadas a cabo por el contribuyente se deduzca que la finalidad principal fue obtener una ventaja fiscal que no se encuentra amparada por el objeto y finalidad de las normas contenidas en el CDI¹³⁶⁰. Así las cosas, la introducción del principio guía puso fin a la controvertida posición de la OCDE, que desde el año 1977 sostenía que las normas domésticas

¹³⁵⁸ KUŹNIAK, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 274. Por su parte, PALAO TABOADA también aboga por que las consecuencias de la aplicación de la PPT deriven en una reconfiguración del tratamiento fiscal del acuerdo u operación sobre la base de la situación que corresponde a su sustancia. PALAO TABOADA, C.: “OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule”, *op. cit.*, p. 606.

¹³⁵⁹ DE BROE, L.: “Tax treaty and the EU law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6”, *op. cit.*, p. 208; LANG, M.: “BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 656.

¹³⁶⁰ GARCÍA ANTÓN, R.: “Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7(1) MLI y Países en Desarrollo”, *op. cit.*, p. 261.

antielusivas no podían aplicarse al contexto del CDI, a menos que los Estados contratantes estuvieran expresamente de acuerdo. Por tanto, desde 2003, los Estados pueden denegar un acuerdo abusivo a través de una GAAR en un CDI o de una GAAR nacional¹³⁶¹.

El principio guía consta de dos elementos. El primero de ellos se refiere a la finalidad de la transacción y el segundo a la finalidad de la disposición del convenio que se evita o se capta. El requisito de la “finalidad principal” recibió muchas críticas entre los comentaristas por hacer referencia a la finalidad “principal” en lugar de “única”. En relación con el segundo elemento, el problema es que no hace referencia a la artificiosidad, por lo que podría llevar a caracterizar una transacción como abusiva incluso en ausencia de artificio¹³⁶².

Sentado lo anterior, resulta oportuno preguntarse qué, si ya existía un principio guía, ¿era realmente necesaria la PPT? La diferencia fundamental es que el principio guía está en los comentarios (*soft law*) y ahora tenemos una cláusula en el MC OCDE que, en la medida en que se incorpore a cada convenio, se convierte en norma de un tratado internacional.

Además, a primera vista la PPT parece reflejar el contenido del principio guía que se encuentra en el artículo 1 MC OCDE, sin embargo, la PPT no es una “migración” del principio guía del Comentario al propio modelo -tal y como sostiene la OCDE-, sino que reduce discretamente el umbral antiabuso para denegar los beneficios del convenio¹³⁶³.

Existe una diferencia considerable entre el principio guía y la PPT. Mientras que en los comentarios al artículo 1 del MC OCDE 2003 se establecía el “objetivo principal”, el artículo 29.9 MC OCDE 2017 establece “entre sus propósitos principales” y el artículo 7.1 MLI “entre sus objetivos principales”. Además, la PPT utiliza la conjunción “a menos

¹³⁶¹ VAN WEEGHEL, S.: “General report”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rome, IFA, vol. 95a: Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, 2010, p. 25; BAKER, P.: “Improper use of tax treaties, tax avoidance and tax evasion”, *op. cit.*, p. 8; GARCÍA ANTÓN, R.: “Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7(1) MLI y Países en Desarrollo”, *op. cit.*, pp. 261-262.

¹³⁶² ZORNOZA PÉREZ, J.; BÁEZ MORENO, A.: “The 2003 revisions to the commentary to the OECD model on tax treaties and GAARs: a mistaken starting point”, *op. cit.*, pp. 303-304. Dichos autores ya pronosticaban que existía un riesgo evidente en la aplicación del principio guía, pues una vez demostrado el objetivo principal de obtener una ventaja fiscal más favorable, puede que se concluyese automáticamente que el acuerdo u operación es abusivo. *Ibidem*, p. 305.

¹³⁶³ DE BROE, L.; LUTS, J.: “BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse”, *op. cit.*, p. 131; DE BROE, L.: “Tax treaty and the EU law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6”, *op. cit.*, p. 209.

que” entre el primer y el segundo elemento, sin embargo, el principio guía utiliza la conjunción “y”.

Otra diferencia sustancial entre la PPT y el principio guía la encontramos en la carga de la prueba. El principio guía exige a las Administraciones tributarias que prueben que los negocios u operaciones tienen como objetivo principal la obtención de los beneficios del convenio y que determinen que son contrarios a la finalidad de la disposición en cuestión del convenio. Únicamente cuando se acrediten ambos requisitos las Administraciones tributarias pueden denegar los beneficios. Sin embargo, en la PPT la carga de probar que no son contrarios al objeto y propósitos de las disposiciones pertinentes del convenio recae en el contribuyente. En virtud del artículo 29.9 MC OCDE, las Administraciones tributarias solo tienen que pasar la prueba de la “razonabilidad” con respecto a los objetivos o finalidades, pues basta con que sea uno de los objetivos principales para hacer recaer la carga de la prueba en el contribuyente. Además, la dificultad que antes tenían las Administraciones tributarias para demostrar que la concesión de los beneficios del convenio era contraria al objeto y finalidad del mismo, se convierte ahora en la dificultad del contribuyente¹³⁶⁴.

Por tanto, mientras que el principio guía impone a las Administraciones fiscales la carga de probar tanto el requisito de los fines principales como el requisito del objeto y la finalidad; la PPT parece trasladar al contribuyente la carga de la prueba con respecto al segundo requisito.

A pesar de las críticas realizadas por la doctrina mayoritaria en relación con la inversión de la carga de la prueba entre lo previsto en el principio guía y lo previsto en la PPT, MAISTO se desmarca de estas críticas. En lo que respecta al primer requisito, aunque parece obvio que las Administraciones tributarias deben presentar y probar los hechos y circunstancias básicos que apoyan la opinión de que uno de los principales objetivos de

¹³⁶⁴ VAN WEEGHEL, S.: “A Deconstruction of the Principal Purposes Test”, *op. cit.*, p. 14; DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, pp. 1001-1002; DANON, R.: “Treaty abuse in the post-BEPS world: analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE groups”, *op. cit.*, p. 42; KANDEV, M.N.; LENNARD, J.J.: “The OECD Multilateral Instrument: A Canadian Perspective on the Principal Purpose Test”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 1, 2020, p. 59. En relación con el requisito de que sea contrario al objeto y la finalidad del convenio, ya se señaló que ese término era bastante vago. No obstante, esa vaguedad que operó en el pasado en contra de las Administraciones fiscales, ahora operará en contra de los contribuyentes en el futuro. Véase, ARNOLD, B.J.: “Tax treaties and tax avoidance: the 2003 revisions to the Commentary to the OECD Model”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 58, n.º 6, 2004, p. 247.

los acuerdos pertinentes era obtener el beneficio del convenio, así como argumentar por qué esos hechos y circunstancias apoyan su postura, señala que “es ingenuo presentar al contribuyente como una parte inactiva a este respecto. De hecho, el contribuyente tiene el interés y el derecho de que la obtención del beneficio específico del tratado no era uno de los objetivos principales de los acuerdos pertinentes y de argumentar a favor de esta conclusión”¹³⁶⁵. Sin embargo, debemos discrepar de tal afirmación, pues el contribuyente no tiene por qué acreditar todos los motivos de su operativa sin que la Administración tributaria demuestre unos indicios abusivos en relación con el negocio u operación llevado a cabo. No se puede partir de una presunción de culpabilidad del contribuyente para invertir la carga de la prueba en este y que la Administración tributaria tenga una función inactiva¹³⁶⁶.

Respecto del segundo requisito, MAISTO considera que “es una característica común en las tradiciones jurídicas de los Estados europeos y está arraigada en el principio general de procedimiento de que cada parte debe probar los hechos y desarrollar los argumentos que apoyan su propia posición”¹³⁶⁷. En este sentido, cabe señalar que, por supuesto que cada parte debe aportar sus argumentos, pero en los supuestos de abuso, la Administración es quien debe acreditar los indicios abusivos y, el contribuyente, posteriormente rebatir lo que insinúa la Administración tributación y justificar sus actuaciones.

Por otro lado, DUFF considera que, aunque la PPT conlleva una inversión de la carga de la prueba en el contribuyente para que demuestre que la concesión de un beneficio es conforme con el objeto y la finalidad, el efecto final puede no ser muy diferente al del principio guía, pues considera que es razonable esperar que la Administración tributaria siga teniendo que ir detrás de las palabras de las disposiciones pertinentes para demostrar por qué la concesión del beneficio sería contraria al objeto y finalidad¹³⁶⁸. Sin embargo, debemos discrepar de tal afirmación, pues, como hemos expuesto *ut supra*, en el principio

¹³⁶⁵ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 672.

¹³⁶⁶ Nuestra posición encuentra su fundamento en algunas conclusiones expuestas por la AG KOKOTT. Véase, Conclusiones AG KOKOTT, C-115/16, para 93; Conclusiones AG KOKOTT, C-116/16, para 89.

¹³⁶⁷ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 672.

¹³⁶⁸ DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 1002. Una posición similar sostiene KUŹNIACKI, pues considera que en la aplicación de la PPT “las autoridades tendrán en cuenta el segundo elemento en la fase de conclusión de su consideración del primer elemento, aunque la redacción de la PPT no les exija hacerlo”. Véase, KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 249.

guía la Administración tributaria tenía que acreditar que la operación no cumplía con el objeto y finalidad; no obstante, en la PPT esta cuestión recae ahora expresamente en los contribuyentes, por lo que la afirmación de DUFF nos parece utópica y, desgraciadamente, lejos de materializarse en la práctica.

En ese orden de cosas, consideramos en sustancia correcta la conclusión de KUŹNIACKI al afirmar que no se aconseja a los responsables de política fiscal que sigan el diseño de la PPT en sus GAARs con respecto a la carga de la prueba. En su lugar, para hacer una distribución uniforme de la carga de la prueba entre las Administraciones fiscales y los contribuyentes y, a su vez, aproximar la PPT al principio guía, los responsables de política fiscal podrían sustituir la palabra “a menos que” por “y” en sus GAAR. Ello haría que la carga de la prueba recayese sobre las Administraciones fiscales y les exigiría que tuvieran en cuenta la finalidad de la interpretación pertinente de la PPT; así, los contribuyentes podrían utilizar el enfoque de las Administraciones fiscales como pista a la hora de determinar la finalidad de las disposiciones pertinentes del convenio y presentar un argumento válido que sustente sus pretensiones y contrarreste la versión de la Administración fiscal¹³⁶⁹.

Por otro lado, algunos autores se han planteado la cuestión de si, en el plano de la interpretación del derecho de los convenios en virtud del artículo 31 de la Convención de Viena, el principio guía podría tener un ámbito de aplicación más amplio, esto es, un ámbito equivalente al de la PPT. Esta cuestión sería relevante en la práctica en lo que respecta a los litigios que afectan a los CDI que aún no han incorporado la PPT. A tal efecto, señala DANON que, al no tratarse de una GAAR contenida en el convenio, el alcance del principio guía es sin duda más limitado que el de la PPT¹³⁷⁰.

Por su parte, DE BROE señala que una denegación de los beneficios del convenio sobre la base del artículo 31 de la Convención de Viena solo puede entrar en juego en

¹³⁶⁹ KUŹNIACKI, B.: “Will BEPS redefine how countries Will design domestic GAARs? Spot on the PPT’s key constituencies”, *op. cit.*, p. 771; KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 250.

¹³⁷⁰ DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, *op. cit.*, p. 700; DANON, R.: “Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, n.º 1, p. 38; DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 961; BURIK, S.: “The application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 27.

presencia de un acuerdo totalmente artificial celebrado con el único fin (o al menos predominante) de disfrutar de los beneficios del convenio, desvirtuando los objetivos fundamentales perseguidos por el mismo¹³⁷¹.

Además, otro argumento a favor de esta interpretación restrictiva sería que ni los comentarios al MC OCDE de 2003 ni al MC ONU de 2011 contienen ejemplos que ilustren el alcance y la aplicación práctica del principio guía. Por tanto, independientemente de los límites impuestos por el artículo 31 de la Convención de Viena, una aplicación más amplia del principio guía por parte de un Estado contratante sería, desde esta perspectiva, una violación del principio de confianza legítima impuesto por el principio de buena fe (artículo 26 Convención de Viena)¹³⁷².

9. Interacción entre la cláusula del test del propósito principal y las cláusulas específicas del convenio

La relación entre las GAARs y las SAARs es un problema clásico de derecho fiscal, no obstante, el MLI ha intensificado este problema¹³⁷³. En lo que respecta a la interacción entre la PPT y las SAARs del convenio, cabe preguntarse dos cuestiones. En primer lugar, si la inclusión de la PPT en los convenios existentes puede obstaculizar la aplicación de las SAARs preexistentes. En segundo lugar, si de la anterior cuestión se colige que las SAARs siguen aplicándose a pesar de la inclusión de la PPT en el convenio, se plantea la cuestión de si la PPT puede aplicarse en paralelo a las SAARs en aquellos supuestos en los que entran en el ámbito de aplicación de estos últimos¹³⁷⁴.

En relación con la primera de las cuestiones, hay que poner de manifiesto que la PPT no puede obstaculizar la aplicación de las SAARs preexistentes. Respecto de la segunda, el artículo 7.2. MLI hace referencia a la compatibilidad, si bien, la redacción es un tanto confusa. El tenor literal de la PPT comienza estableciendo “no obstante las

¹³⁷¹ DE BROE, L.: *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, *op. cit.*, p. 375.

¹³⁷² DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, *op. cit.*, p. 701.

¹³⁷³ BÁEZ MORENO, A.: “How Do ‘The Old’ and ‘The New’ Live Together? The Principal Purpose Test and Other Anti-avoidance Instruments in Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 777.

¹³⁷⁴ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 658.

disposiciones de un Convenio...” lo cual implica que la PPT puede llevar a cabo una doble función respecto a otras normas del convenio, especialmente con las SAARs: i) una función complementaria, y ii) una función de superioridad¹³⁷⁵.

La función complementaria significaría que la PPT refuerza el alcance o la aplicación de las SAARs si ambas normas están incluidas en el mismo CDI. Esto es, cuando los negocios u operaciones llevados a cabo por un contribuyente para evitar la imposición no están cubiertos por una SAAR, la PPT puede aplicarse y denegar, si procede, los beneficios del convenio; asimismo, también podría aplicarse si los negocios llevados a cabo tenían el objetivo de eludir la aplicación de la SAAR¹³⁷⁶.

A tal efecto, la PPT puede aplicarse en cualquier caso cuando el comportamiento supuestamente abusivo esté completamente fuera del ámbito de aplicación de la SAAR. Por tanto, en ausencia de solapamiento entre ambas normas, la SAAR no puede tener un efecto restrictivo sobre la PPT¹³⁷⁷.

En lo que respecta a la función de superioridad, ello significaría que la PPT es superior a otras disposiciones contra la elusión, lo que equivaldría a que se aplique con independencia de las SAARs existentes¹³⁷⁸, entre estas, artículos 3, 4, 8-10, y 12-14 MLI. Por lo que se refiere a la relación entre la PPT y las normas LOB, hay que tener en consideración el tenor literal de los párr. 172 y 173 de los comentarios al artículo 29 del

¹³⁷⁵ KUŹNIAKI, B.: “Will BEPS redefine how countries Will design domestic GAARs? Spot on the PPT’s key constituencies”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, p. 764; KUŹNIAKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, pp. 245-246.

¹³⁷⁶ KUŹNIAKI, B.: “Will BEPS redefine how countries Will design domestic GAARs? Spot on the PPT’s key constituencies”, *op. cit.*, p. 764. En este contexto, BÁEZ MORENO señala como ejemplo la utilización por parte de determinados artistas de contratos complejos que incluyen servicios artísticos y no artísticos y en los que se atribuye a los primeros un valor insignificante con el fin de evitar la aplicación del artículo 17 MC OCDE, estas circunstancias no impedirían la aplicación de la PPT o de cualquier otro GAAR. En estos casos, el posible carácter abusivo de las operaciones de imputación artificial de pagos en contratos complejos no tiene nada que ver con los indicadores sobre los que se construye la SAAR. Véase, BÁEZ MORENO, A.: “How Do ‘The Old’ and ‘The New’ Live Together? The Principal Purpose Test and Other Anti-avoidance Instruments in Tax Treaties”, *op. cit.*, pp. 782-783.

¹³⁷⁷ DE BROE, L.: “Tax treaty and the EU law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6”, *op. cit.*, p. 223.

¹³⁷⁸ Esta posición es defendida por ELLIFFE, para quien la expresión “no obstante las restantes disposiciones del presente Convenio...” sugiere claramente que la PPT sustituye a cualquier SAAR que se encuentre en el Convenio. Véase, ELLIFFE, C.: “The meaning of the principal purpose test: one ring to bind them all?”, *op. cit.*, p. 790. En un sentido similar se pronuncia CHAND, señalando que la PPT se convierte en una disposición autónoma y se aplica incluso si la transacción realizada por el contribuyente supera las pruebas de las SAARs. Véase, CHAND, V.: “The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules”, *Intertax*, vol. 46, issue 2, 2018, p. 116.

MC OCDE 2017. De ellos se deriva que, como las normas LOB se centran en unos hechos o comportamientos específicos, los casos que queden fuera del ámbito material de estas normas antiabuso siguen estando sujetos a la PPT por las razones que no estén relacionadas con esos hechos¹³⁷⁹.

Los comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017 no dicen nada sobre si la PPT no puede aplicarse a los hechos y comportamientos que son objeto de una SAAR. A tal efecto, parte de la doctrina ha sostenido que el principio *lex specialis derogat legi generali* excluirían la aplicación de la PPT a supuestos en los que resulte de aplicación una SAAR. Además, señala DANON que, si se hace una interpretación literal del artículo 29.9 MC OCDE 2017 y 7.1 MLI, cuando resulte de aplicación una SAAR no puede resultar de aplicación la PPT; pues si unos hechos o circunstancias cubiertos por una SAAR del convenio pudieran ser revisados por la PPT, la SAAR carecería de sentido y no tendría alcance propio¹³⁸⁰.

Por su parte, KUŹNIACKI señala que parece desprenderse de los comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017 que la PPT puede aplicarse para denegar los beneficios del convenio a pesar de que dichos beneficios puedan ser denegados por una SAAR. A su modo de ver, dicha aseveración es poco razonable, pues si las ventajas fiscales se pueden denegar con la aplicación de una SAAR, resulta innecesario hacerlo en virtud de la PPT o cualquier otra GAAR. Por todo ello, el mencionado autor pone de manifiesto que la aplicación de la PPT en situaciones cubiertas por una SAAR creará tensiones entre las Administraciones fiscales y los contribuyentes, pues los contribuyentes no podrían estar seguros de que si cumplen con las SAARs podrán obtener los beneficios del convenio, ya que los beneficios garantizados por estas normas pueden ser denegados por la PPT¹³⁸¹.

No obstante lo anterior, compartimos el criterio sostenido por MAISTO, pues considera que cabe la posibilidad de aplicación paralela de la SAAR y la PPT en los casos

¹³⁷⁹ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 659. En igual sentido, DANON, R.: “Treaty abuse in the post-BEPS world: analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE groups”, *op. cit.*, p. 53.

¹³⁸⁰ DANON, R.: “Treaty abuse in the post-BEPS world: analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE groups”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, n.º 1, 2018, p. 38. En un trabajo posterior, el mismo autor señaló en un sentido similar que “la PPT solo podría entrar en juego para probar un elemento fáctico adicional que no está cubierto por la propia SAAR”. Véase, DANON, R.: “The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!”, *op. cit.*, p. 259.

¹³⁸¹ KUŹNIACKI, B.: “Will BEPS redefine how countries Will design domestic GAARs? Spot on the PPT’s key constituencies”, *op. cit.*, p. 764-766.

en los que los hechos y circunstancias del negocio se establecen artificialmente con el objetivo principal, o uno de los objetivos principales, de escapar del ámbito de aplicación de la SAAR. Además, la aplicación de una GAAR a una situación que está cubierta por una SAAR no hace que la SAAR carezca de sentido¹³⁸².

Si se hace una interpretación de buena fe en virtud del artículo 31 de la Convención de Viena, requiere que se deniegue la aplicación del convenio cuando se demuestre que el acuerdo o negocio se ha establecido artificialmente con el propósito principal o uno de los principales de quedar fuera del ámbito de aplicación de la SAAR, con el objetivo de beneficiarse de la disposición del convenio, por lo que, en tal supuesto, debería poderse aplicar una GAAR¹³⁸³.

En ese sentido se pronunció el Tribunal Supremo de Canadá, afirmando que “la GAAR es una disposición residual, pero está concebida para hacer frente a la complejidad de las transacciones que quedan fuera del ámbito de las disposiciones específicas contra la elusión”¹³⁸⁴; y, además, sostiene que “cuando los principios que se desprenden de la GAAR se aplican a una transacción, el Tribunal no debería negarse a aplicarla por el hecho de que una disposición más específica (...) también pueda aplicarse a la transacción”¹³⁸⁵.

En relación con dicho pronunciamiento, compartimos la primera parte de ese razonamiento. La GAAR puede resultar de aplicación cuando una operación o negocio se planifique artificialmente para sortear la aplicación de la SAAR o cuando esa operativa quede fuera del ámbito de aplicación de la SAAR. Pero atenta contra la seguridad jurídica aplicar la GAAR en aquellos supuestos en los que resulta aplicable una SAAR.

¹³⁸² MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 660. En un sentido similar, DUFF también aboga por poder aplicar una GAAR en aquellos casos en los que se eluda la aplicación de una SAAR. Véase, DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 963. Asimismo, BÁEZ MORENO sostiene que, si resulta aplicable una SAAR, no puede argumentarse que en ese supuesto se utilice la PPT, pues sería contraria a la seguridad jurídica que buscan las SAARs; sin embargo, hay una excepción a esta afirmación, y es el caso de que un contribuyente evite abusivamente la aplicación de una SAAR. Véase, BÁEZ MORENO, A.: “How Do ‘The Old’ and ‘The New’ Live Together? The Principal Purpose Test and Other Anti-avoidance Instruments in Tax Treaties”, *op. cit.*, p. 784.

¹³⁸³ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 661.

¹³⁸⁴ *Lipson v. Canada*, 2009 SCC 1, [2009] 1 S.C.R. 3, para. 47.

¹³⁸⁵ *Ibidem*, para 45.

Ello autoriza a concluir que la PPT no debe aplicarse cuando la elusión fiscal pueda evitarse mediante la aplicación de una SAAR. Sin embargo, dada la redacción ambigua de la PPT, afirma KUŹNIACKI que no es posible garantizar que las autoridades fiscales adopten este enfoque. La PPT favorece a las Administraciones fiscales, ya que les otorga el derecho a utilizar tanto las SAARs como la PPT en un mismo supuesto. Por tanto, los contribuyentes no pueden tener la seguridad jurídica de que, si respetan lo establecido en la SAAR, podrán obtener el beneficio del convenio, ya que podrían ser denegados por la aplicación de la PPT¹³⁸⁶.

10. Interacción entre la cláusula del test del propósito principal y el artículo 6 ATAD

La PPT es un buen ejemplo tanto de trabajo en paralelo entre UE y OCDE, así como de los problemas de solapamiento que pueden surgir por la falta de coordinación¹³⁸⁷. Tanto la PPT como la GAAR de la ATAD se aplican a situaciones en las que la obtención del beneficio fiscal es el objetivo principal o uno de los objetivos principales de los acuerdos o negocios llevados cabo, por tanto, utilizan el mismo criterio¹³⁸⁸. Sin embargo, existe una diferencia entre la GAAR de la ATAD y la PPT, y es que mientras que la GAAR de la ATAD exige que los acuerdos “no sean auténticos” (*non-genuine*), la PPT no incluye ninguna referencia a este respecto, así como tampoco a razones empresariales o económicas¹³⁸⁹. Es más, en la recomendación para la implementación de medidas para luchar contra el abuso de los convenios sí que se incluía expresamente una referencia a la

¹³⁸⁶ KUŹNIACKI, B.: “Will BEPS redefine how countries Will design domestic GAARs? Spot on the PPT’s key constituencies”, *op. cit.*, pp. 765-766.

¹³⁸⁷ MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 662.

¹³⁸⁸ *Ibidem*, pp. 668-669; MAISTO, G.: “Counteracting tax treaty abuses from a European perspective: frictions and interactions between the OECD PPT and the ATAD GAAR”, en KOFLER, G.; MASON, R.; RUST, A. (eds.) *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, Amsterdam, IBFD, 2021, online resource, section 25.2.2.

¹³⁸⁹ En sentido similar, DANON, R.; GUTMANN, D.; LUKKIEN, M.; MAISTO, G.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; MALEK, B.: “The prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases”, *op. cit.*, p. 495. Señalan dichos autores que el umbral de abuso según la legislación de la UE es más alto, la GAAR de la ATAD no se aplicaría si existen motivos económicos válidos.

“verdadera actividad económica”¹³⁹⁰; sin embargo, esa parte se suprimió en la versión definitiva.

No obstante, señala MAISTO que, si se examina con detalle los comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017¹³⁹¹, se desprende que la PPT debe interpretarse en el sentido de que la prueba de que los acuerdos “no sean auténticos” forma parte de la prueba de las finalidades/objetivos, por tanto, la crítica está injustificada¹³⁹². Empero, a tal efecto debemos apuntar que, aunque pueda derivarse esa conclusión de la interpretación de los comentarios, estos no gozan del mismo peso que si se hubiese mantenido en el tenor literal de la propuesta.

Otra diferencia entre estas disposiciones es que la PPT se encuadra en los convenios fiscales bilaterales, mientras que el artículo 6 ATAD pertenece a la legislación de la UE. La PPT debe percibirse como una norma general antiabuso que establece un estándar para evitar los abusos en el marco de los convenios fiscales, mientras que el artículo 6 ATAD se aplica a las situaciones abusivas residuales. Esto es, el artículo 6 ATAD complementa la PPT y puede utilizarse con fines interpretativos, especialmente en el marco de un convenio fiscal entre Estados miembros. Lo que no se puede permitir es aplicar la GAAR del artículo 6 ATAD en lugar de la PPT o para modificar su ámbito de aplicación¹³⁹³.

Por su parte, DE JUAN CASADEVALL señala que la “nueva cláusula PPT no deja de ser una excrecencia jurídica de la tesis disyuntiva de la doctrina norteamericana de la sustancia económica, que casa con dificultad con la GAAR comunitaria, cuando no anula completamente, el legítimo espacio de las *tax driven transactions* en actos o negocios genuinos”¹³⁹⁴.

¹³⁹⁰ Commission recommendation (EU) 2016/136, 28 January 2016, on the implementation of measures against tax treaty abuse. C (2016) 271.

Este es el tenor literal de la propuesta en la versión inglesa (la negrita es nuestra):

“Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that **it reflects a genuine economic activity** or that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention”.

¹³⁹¹ Comentarios al artículo 29 MC OCDE, párr. 182, ejemplos C, G y K.

¹³⁹² MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, pp. 669-670.

¹³⁹³ KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, *op. cit.*, p. 135.

¹³⁹⁴ DE JUAN CASADEVALL, J.: La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal, *op. cit.*, p. 195.

Por otro lado, DUFF señala que la PPT ha sido criticada por muchos autores por violar los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad de la UE. Si bien, le parece exagerado el argumento de que contradice el derecho de la UE, pues la PPT utiliza un lenguaje similar a la ATAD y a la Directiva matriz-filial¹³⁹⁵. Sin embargo, debemos discrepar del criterio sostenido por DUFF, pues, aunque la PPT y la GAAR de la ATAD utilicen la misma terminología para referirse al elemento subjetivo, a diferencia de la GAAR de la ATAD, la PPT no hace alusión a que los negocios no sean auténticos (*non-genuine*) y, a mayor abundamiento, la GAAR de la ATAD traslada toda la carga de la prueba en las Administraciones fiscales mientras que la PPT la hace recaer en gran medida sobre los contribuyentes.

11. Interacción entre la cláusula del test del propósito principal y el derecho de la Unión Europea

La PPT suscita varios problemas de compatibilidad desde la perspectiva del derecho de la UE, y más concretamente, con los principios de seguridad y proporcionalidad.

Un motivo de incompatibilidad de la PPT con el derecho de la UE es en relación con el bajo umbral de abuso que se establece en la PPT. Si se deniegan los beneficios del convenio porque uno de los objetivos principales es obtener los beneficios del mismo, a pesar de concurrir otras razones económicas y comerciales que lo sustentan, esto provocaría el riesgo de que las Administraciones tributarias hagan un uso excesivo de la PPT, generando numerosos litigios fiscales que deteriorarían el comercio transfronterizo¹³⁹⁶.

El elemento subjetivo fijado en la PPT parece ir en contra de lo establecido en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. La utilización de un concepto tan amplio como es “entre sus objetivos principales” puede conllevar un alto riesgo de que las autoridades fiscales y los tribunales emitan resoluciones divergentes sobre el abuso de convenio, lo

¹³⁹⁵ DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, pp. 978-979.

¹³⁹⁶ KUŹNIACKI, B.: “Will BEPS redefine how countries Will design domestic GAARs? Spot on the PPT’s key constituencies”, *op. cit.*, p. 768.

que atentaría contra el principio de seguridad jurídica a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Se debería interpretar al menos como “el objetivo principal”, ya que un estándar más bajo de abuso haría que la PPT se aplicase de forma desproporcionada, abarcando no solo prácticas abusivas sino también las no abusivas¹³⁹⁷. En un sentido similar, DE BROE señala que la PPT solo debería aplicarse si una transacción o acuerdo está basado “exclusivamente” o, al menos, “predominantemente” en los beneficios del convenio¹³⁹⁸. Por tanto, la PPT debería modificarse y sustituir la frase “entre sus objetivos principales” por objetivo “esencial”, “predominante” o “principal”.

Otro motivo de incompatibilidad es la carga de la prueba, en tanto en cuanto se invierte la carga de la prueba en el contribuyente, pues “permite a la persona a la que se deniega el beneficio la posibilidad de demostrar que la obtención del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio”¹³⁹⁹.

Ello parece no adecuarse al criterio seguido por el Tribunal de Justicia en el caso *SIAT*. En este caso el Tribunal sostuvo que la legislación belga “impone al contribuyente belga justificar sistemáticamente la realidad y la veracidad de todas las prestaciones y demostrar el carácter normal de todas las remuneraciones vinculadas a estas, sin que la Administración esté obligada a demostrar la existencia siquiera de un indicio de fraude o de evasión fiscales”¹⁴⁰⁰. Por todo ello, el tribunal declaró que “una regla que no cumple los requisitos del principio de seguridad jurídica no puede considerarse proporcionada a los objetivos perseguidos”¹⁴⁰¹.

El principio de proporcionalidad implica que cuando se constata la existencia de un abuso, el contribuyente debe tener la oportunidad, sin estar sujeto a restricciones administrativas indebidas, de aportar pruebas de cualquier justificación comercial que

¹³⁹⁷ *Ibidem*, p. 767.

¹³⁹⁸ DE BROE, L.: “Tax treaty and the EU law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6”, *op. cit.*, p. 210.

¹³⁹⁹ Párrafo 170 de los comentarios artículo 29 MC OCDE 2017.

¹⁴⁰⁰ Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de julio de 2012, caso *SIAT cit.*, párr. 55.

¹⁴⁰¹ *Ibidem*, párr. 59. En igual sentido, véase: sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de junio de 2005, caso *VEMW y otros, cit.*, párr. 80; sentencia del Tribunal de Justicia 16 de febrero de 2012, caso *Costa y Cifone, cit.*, párr. 74.

pueda haber para esa operación¹⁴⁰². Además, como ha señalado parte de la doctrina, el derecho de la UE evita el uso de presunciones irrefutables (*iure et de iure*) y limita las pruebas refutables (*iuris tantum*) a los casos en los que, teniendo en consideración una serie de indicios, parece que hay probabilidades de que exista una práctica abusiva¹⁴⁰³.

Esta inversión en la carga de la prueba ha sido criticada por gran parte de la doctrina, poniendo de manifiesto que la división de la carga de la prueba en virtud del artículo 29.9 MC OCDE podría no cumplir con el derecho de la UE. Entre ellos, DE BROE y GOMMER señalan que la carga de la prueba en la PPT no parece ajustarse a los requisitos establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, pues las autoridades fiscales no se enfrentarán a dificultades significativas a la hora de cumplir con su carga de la prueba, y en realidad esta recaerá en los contribuyentes¹⁴⁰⁴.

El aspecto subjetivo se satisface si las autoridades consiguen demostrar que es “razonable concluir” que la obtención de un beneficio fiscal era uno de los principales objetivos del acuerdo¹⁴⁰⁵. El hecho de que se establezca que es “razonablemente concluir”, crea una inseguridad jurídica tan grande que no resulta ser adecuada con el principio general de seguridad jurídica del derecho de la UE¹⁴⁰⁶.

Por tanto, el hecho de que la Administración fiscal tenga que aportar pruebas que demuestren que la operación tenía como uno de los objetivos principales la obtención del beneficio, en la mayoría de los casos, funcionará más como una presunción de abuso de convenio que como una carga de la prueba real que recaiga sobre ellas¹⁴⁰⁷. En consecuencia, que la carga de la prueba en la PPT recaiga de facto en el contribuyente

¹⁴⁰² DANON, R.: “Treaty abuse in the post-BEPS world: analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE groups”, *op. cit.*, p. 46.

¹⁴⁰³ GARCÍA PRATS, F.A.; HASLEHNER, W.; HEYDT, V.; KEMMEREN, E.; KOFLER, G.; NOGUEIRA, J.; PISTONE, P.; RAVENTOS-CALVO, S.; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, E.; RICHELLE, I.; RUST, A.; SHIERS, R.; VALENTE, P.: “EU Report Subject 1”, *op. cit.*, p. 71.

¹⁴⁰⁴ DE BROE, L.; GOMMERS, S.: “Article 29: Entitlement to Benefits (European Union) – Global Tax Treaty Commentaries”, *op. cit.*, section 4.3.1. Sin embargo, otros como MAISTO entiende que, en virtud de la PPT, las autoridades fiscales tienen que probar, sobre la base de todos los hechos y circunstancias, que la obtención del beneficio del convenio fiscal era uno de los principales objetivos de los acuerdos u operaciones correspondientes. Por lo que considera que no existe inversión en la carga de la prueba. Véase, MAISTO, G.: “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, *op. cit.*, p. 671.

¹⁴⁰⁵ DANON, R.; GUTMANN, D.; LUKKIEN, M.; MAISTO, G.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; MALEK, B.: “The prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases”, *op. cit.*, p. 498.

¹⁴⁰⁶ TRAVERSA, E.; HERBAIN, C.A.: “General assessment of BEPS and EU law: hybrids mismatches, interest deductions, abuse of tax treaties and CFC rules”, *op. cit.*, p. 306.

¹⁴⁰⁷ KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 283.

podría considerarse excesiva e incluso podría obstaculizar la libertad de establecimiento y/o la libre circulación de capitales¹⁴⁰⁸.

Por todo ello, la Comisión Europea sugirió que se incluyera explícitamente en la PPT que no resultaría de aplicación si la operación “refleja una actividad económica auténtica”¹⁴⁰⁹. Sin embargo, hasta el momento ningún Estado miembro de la UE ha tenido en cuenta esta recomendación.

Por último, otro motivo de incompatibilidad con el derecho de la UE serían las consecuencias de la aplicación de la PPT, ya que estas son poco claras y van más allá de lo necesario. Esto contraviene los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia, que sostiene sistemáticamente que las consecuencias jurídicas de la constatación de un abuso deben ser proporcionales al abuso en cuestión¹⁴¹⁰.

El ámbito de aplicación y las consecuencias que se derivan de la aplicación de la PPT, en comparación con las cláusulas antiabuso nacionales¹⁴¹¹, son más perjudiciales para el obligado tributario, lo cual implica un tratamiento diferente de las operaciones transfronterizas, y puede constituir una vulneración de las libertades fundamentales reconocidas¹⁴¹².

Por todo ello, consideramos que la PPT es desproporcionada por varias razones: por un lado, en cuanto a su alcance, pues puede abarcar situaciones que van mucho más allá de lo que hasta ahora se calificaba como abuso; y, por otro, también es desproporcionada en cuanto a la carga de la prueba, por hacer recaer en el contribuyente la carga de probar el objeto y finalidad.

¹⁴⁰⁸ KORIAK, O.: “The Principal Purpose Test under BEPS Action 6: Is the OECD Proposal Compliant with EU Law?”, *European Taxation*, vol. 56, n.º 12, 2016, p. 554.

¹⁴⁰⁹ Recomendación 2016/136/UE de la Comisión de 28 de enero de 2016 sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, C (2016) 271, DOUE L 25/67, 02.02.2016.

¹⁴¹⁰ DE BROE, L.: “Tax treaty and the EU law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6”, *op. cit.*, p. 239.

¹⁴¹¹ Con carácter general, las normas antiabuso nacionales basan sus elementos en la artificiosidad o en la finalidad “única”, “esencial” o “principal”.

¹⁴¹² BÁEZ MORENO, A.: “La cláusula del propósito principal (*principal purpose test*). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS”, *op. cit.*, pp. 48-49. En un sentido idéntico, ESCRIBANO LÓPEZ, E.: “Alternative approaches to address the (yet to be defined) treaty shopping phenomenon”, *op. cit.*, p. 943.

12. Interacción entre la cláusula del test del propósito principal y las normas generales antielusión nacionales

Los conflictos de coexistencia entre la PPT y las GAARs nacionales van a depender del diseño jurídico de estas últimas. Con carácter general, las condiciones de aplicación de una GAAR nacional son diferentes a las de la PPT, pues normalmente establecen un umbral de abuso más exigente, tanto aquellas que se basan en características objetivas - recurriendo a la artificiosidad-, como las que se construyen su prueba subjetiva sobre la finalidad única, esencial o principal. En estos casos, la aplicación de la PPT o de una GAAR nacional no conducirá a los mismos resultados¹⁴¹³.

En lo que a España se refiere, las autoridades no consideran problemática la aplicación de las normas generales antielusión a casos de abuso de convenio. No obstante, tal y como hemos expuesto a lo largo del capítulo primero, la Administración tributaria española ha llevado a cabo una utilización inapropiada de los artículos 13, 15 y 16 LGT, es decir, ha acudido a los artículos 13 y 16 para sortear el procedimiento especial que conlleva la aplicación del artículo 15 LGT, lo cual es del todo criticable, puesto que únicamente el artículo 15 es una auténtica GAAR.

Por todo ello, puede que la PPT tenga una buena acogida por la Administración fiscal española, en el sentido de que les suponga una forma alternativa para reducir las cargas administrativas (especialmente las derivadas del artículo 15 LGT) en los casos de abuso de convenio¹⁴¹⁴.

¹⁴¹³ BÁEZ MORENO, A.: “How Do ‘The Old’ and ‘The New’ Live Together? The Principal Purpose Test and Other Anti-avoidance Instruments in Tax Treaties”, *op. cit.*, pp. 776-777. A tal efecto, nos parece clarificador el ejemplo que menciona BÁEZ MORENO: “A es una persona física residente en el Estado R que posee una participación relevante en una empresa residente en el Estado R. A encuentra un comprador dispuesto a pagar una cantidad significativa por su participación. Antes de vender su participación, A traslada su residencia al Estado S, con el que el Estado R ha firmado un CDI que contiene una disposición conforme al apartado 5 del artículo 13 MC OCDE. Tras transferir su residencia a S, A vende su participación al comprador. Ello implica que al Estado R no se le atribuyen derechos de imposición con arreglo al CDI, mientras que, sobre todo si el contribuyente está bien asesorado, es muy probable que las plusvalías generadas por esta venta queden sin gravar o sean mínimamente gravadas. Aunque la PPT sería fácilmente aplicable a hechos como los aquí descritos, ya que siempre podría concluirse que una de las principales finalidades del cambio de residencia era obtener los beneficios del convenio, con independencia que tuviese otras finalidades no fiscales. No obstante, sería difícil corregir esta situación según una GAAR nacional basada en características objetivas, salvo que se acredite la artificiosidad”. *Ibidem*, p. 777.

¹⁴¹⁴ ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A.: “Implementing the Multilateral Instrument in Spain”, *op. cit.*, p. 851; PISTONE, P.; ČIČIN-ŠAIN, N.: “The implementation and lasting effects of the multilateral instrument: general report”, *op. cit.*, p. 24.

No obstante lo anterior, no ha habido una aceptación plena por parte de la comunidad académica internacional, ni por parte de las Administraciones tributarias y tribunales de los distintos Estados de la OCDE, respecto a la interacción de normas antiabuso establecidas en un CDI y las GAARs nacionales¹⁴¹⁵. En este sentido, CHAND y ELLIFFE distinguen entre Estados que siguen una doctrina monista¹⁴¹⁶ y los que siguen la doctrina dualista¹⁴¹⁷. En relación con los primeros, las GAARs no son aplicables a nivel de un convenio fiscal; mientras que, en los segundos, la legislación autoriza expresamente a la Administración fiscal a aplicar sus GAAR nacionales a los CDI.

Autores como FURUSETH se muestran bastante reticentes a la aplicación de GAARs domesticas cuando existe una GAAR en el convenio. El mencionado autor considera que, en la medida en que los Estados contratantes no den indicaciones sobre cómo resolver esta cuestión, el principio de *pacta sunt servanda* (artículo 26 de la Convención de Viena) y el objeto y la finalidad del convenio fiscal de evitar la doble imposición, son argumentos de peso para afirmar que cuando un convenio fiscal ha incluido una GAAR, no pueden aplicarse las GAARs nacionales con un alcance más amplio que la GAAR del convenio fiscal. Por consiguiente, en la medida en que el ámbito de aplicación de la GAAR del convenio no cubra la situación en cuestión (y, por tanto, el contribuyente tenga derecho a los beneficios del convenio), las autoridades fiscales no podrán aplicar la GAAR nacional

¹⁴¹⁵ En este sentido, puede que la codificación de la PPT pueda ser un avance para tratar de solventar esta problemática, sin embargo, en aquellos convenios en los que no se incorpore la PPT, el problema seguirá planteándose en los mismos términos. Véase, BÁEZ MORENO, A.: “La cláusula del propósito principal (*principal purpose test*). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS”, *op. cit.*, pp. 46-47.

¹⁴¹⁶ Según la doctrina monista, el derecho nacional y el internacional son dos partes de un único sistema jurídico. En estos sistemas, cuando el derecho internacional entra en vigor, se considera automáticamente válido a nivel nacional. Los tratados fiscales en los Estados monistas son autoejecutables y pasan directamente a formar parte del derecho interno una vez se han ratificado. Entre otros, a modo de ejemplo, podemos citar a Holanda, Bélgica, Suiza, Estados Unidos y Francia. Véase, CHAND, V.: *The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with special references to the BEPS project)*, *op. cit.*, p. 84; CHAND, V.; ELLIFFE, C.: “The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties in the Post-BEPS and Digitalized World”, *op. cit.*, p. 307, nota al pie n.º 54. En este sentido, parte de la doctrina internacionalista también considera monistas aquellos Estados que, como España y Portugal, requieren que las normas internacionales sean publicadas, sin necesidad de transformación alguna mediante acto legislativo interno. Véase, JUSTE RUIZ, J.; CASTILLO DAUDI, M.; BOU FRANCH, V.: *Lecciones de Derecho Internacional Público*, Valencia, Tirant lo Blanch, 3º ed., 2018, pp. 458-460. Por todo ello, a nuestro modo de ver, debemos considerar a España como “monista moderado”, pues requiere la publicación de las normas internacionales para que resulten de aplicación, pero no requiere un acto legislativo propio. Así las cosas, España sería una excepción, puesto que los Estados monistas no aplican las GAARs nacionales a los CDI.

¹⁴¹⁷ Según la doctrina dualista, se considera que el derecho nacional y el internacional están separados. En consecuencia, se requiere un instrumento específico de legislación interna para transformar el derecho internacional en derecho nacional. Por ese motivo, los tratados no pueden aplicarse directamente en el sistema jurídico de dicho Estado. Entre otros, India, Alemania, Canadá y Reino Unido. Véase, CHAND, V.: *The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with special references to the BEPS project)*, *op. cit.*, p. 84; CHAND, V.; ELLIFFE, C.: “The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties in the Post-BEPS and Digitalized World”, *op. cit.*, p. 309, nota al pie n.º 75.

(con un ámbito de aplicación más amplio que el del convenio) para denegar al contribuyente los beneficios del convenio. Si las autoridades fiscales aplican una GAAR nacional en una situación de este tipo, el resultado sería que no se cumple el convenio y, por tanto, se vulnera el principio de *pacta sunt servanda*¹⁴¹⁸.

Por su parte, LANG considera que la legislación interna antiabuso no se puede aplicar para denegar los beneficios del convenio. Las normas establecidas en los CDI y las normas nacionales son dos sistemas jurídicos distintos. Los CDI establecen las situaciones en las que se reduce, elimina o mantiene el derecho interno a la imposición; por tanto, esta función se perdería si se interpreta por referencia a normas antiabuso internas¹⁴¹⁹. En igual sentido, ROSEMBUJ se muestra contrario a la aplicación de las normas internas antiabuso a un CDI, señala que “esta postura no resulta convincente, puesto que no sólo altera la prioridad de la fuente de derecho internacional sobre la norma interna y su incorporación automática al sistema positivo; sino que, con carácter más general, desnaturaliza la regla del *pacta sunt servanda*”¹⁴²⁰.

En un sentido contrario, señala MARTÍN JIMÉNEZ que “la supremacía de los tratados no es un obstáculo para la aplicación de las cláusulas antiabuso internas”¹⁴²¹. Los CDI firmados por España desde la década de 2000 incluyen una sumisión a las normas antielusión nacionales como apoyo explícito a la práctica ya existente de las autoridades fiscales y los tribunales españoles de considerar que no había conflicto entre los tratados y la aplicación de las normas antielusión nacionales¹⁴²².

DANON afirma que la aplicación de las normas nacionales contra la elusión fiscal a los CDI es admisible en la medida en que estas normas no entren en conflicto con el

¹⁴¹⁸ FURUSETH, E.: *The interpretation of Tax Treaties in relation to domestic GAARs*, *op. cit.*, pp. 259-261.

¹⁴¹⁹ LANG, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, *op. cit.*, section 5.2.

¹⁴²⁰ ROSEMBUJ, T.: “Treaty shopping. El abuso de tratado”, *op. cit.*, p. 70.

¹⁴²¹ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Domestic anti-abuse rules and double taxation treaties: a Spanish perspective – Part I”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 56, n.º 11, 2002, p. 552. En idéntico sentido, ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A.: “Implementing the Multilateral Instrument in Spain”, *op. cit.*, p. 850.

¹⁴²² ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A.: “Implementing the Multilateral Instrument in Spain”, *op. cit.*, p. 852. En igual sentido, MARTÍN JIMÉNEZ afirman que, en el caso de España, “los principios constitucionales no impiden la aplicación de normas generales antiabuso del derecho interno en el contexto de los convenios de España”. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Domestic anti-abuse rules and double taxation treaties: a Spanish perspective – Part II”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 56, n.º 12, 2002, p. 626.

convenio¹⁴²³. Por su parte, CHAND considera que cuando un convenio aplica las GAARs nacionales, pueden surgir conflictos con los convenios¹⁴²⁴, por ese motivo, el mencionado autor considera que “las normas nacionales contra el abuso no deberían utilizarse para contrarrestar el abuso del convenio”¹⁴²⁵. En relación con los posibles conflictos, los comentarios al artículo 1 MC OCDE establecen que:

“Con carácter general, cuando surja un conflicto entre la aplicación de las disposiciones de la legislación interna y las disposiciones de los convenios, está previsto que prevalezcan estas últimas. Ésta es la consecuencia lógica del principio “pacta sunt servanda” recogido en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Así, si de la aplicación de una norma específica antiabuso prevista en el derecho interno fuera a derivarse un resultado tributario no acorde con las disposiciones de un convenio, esta aplicación entraría en conflicto con las disposiciones de dicho convenio, y el convenio prevalecerá por efecto del Derecho internacional público”¹⁴²⁶.

Asimismo, en el párrafo 77 de los Comentarios al artículo 1 MC OCDE 2017 se hace mención al posible conflicto entre la PPT y normas generales antiabuso. Si bien, presuponen que en la mayoría de los casos no se producirá tal conflicto, siempre y cuando estas normas nacionales se ajusten a los criterios establecidos en el párrafo 61 de los comentarios al artículo 1 MC OCDE 2017 y artículo 29.9 MC OCDE 2017.

A tal efecto, señala DANON que una GAAR nacional únicamente será compatible con el CDI en la medida en que incorpore los elementos de la PPT y el principio guía. Por tanto, si la GAAR nacional no tiene en cuenta el objetivo y finalidad de las

¹⁴²³ DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, *op. cit.*, p. 721. En el caso de que una norma antiabuso nacional y una norma antiabuso convencional entren en conflicto, prevalecerá esta última. En este sentido, véase, CHAND, V.; ELLIFFE, C.: “The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties in the Post-BEPS and Digitalized World”, *op. cit.*, p. 309.

¹⁴²⁴ CHAND, V.: “Interaction of domestic general anti-abuse measures with tax treaties”, en DANON, R. (ed.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): impact for European and international tax policy*, Tax Policy Series, Geneva/Zurich, Schulthess, 2016, p. 282.

¹⁴²⁵ CHAND, V.: “The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules”, *op. cit.*, p. 123

¹⁴²⁶ Comentarios al artículo 1 MC OCDE 2017, párr. 70.

disposiciones del CDI a efectos de decidir si deben denegarse o no los beneficios del convenio, esta GAAR no será conforme con el derecho de los convenios¹⁴²⁷.

No obstante, no todas las GAARs nacionales se ajustan a lo establecido en la PPT. Un buen ejemplo de ello es el artículo 15 LGT, pues existen diferencias notables entre ambas normas. La primera de ellas es que la GAAR española referencia la artificiosidad del acuerdo, cosa que no hace el artículo 7.1 MLI. Otra diferencia es que la GAAR española se aplicaría a transacciones que carezcan de efectos relevantes, en comparación con los actos o negocios usuales o propios, distintos de una ventaja fiscal. La tercera diferencia, sería que la norma española no dispone expresamente de un “test objetivo”, que permitiría excepcionar la aplicación de la GAAR si el beneficio obtenido fuese conforme con el objeto y finalidad de la norma, salvo que esté implícito en la artificiosidad¹⁴²⁸. La última diferencia es que la PPT se basa en el elemento subjetivo, mientras que este está ausente en el artículo 15 LGT.

El ámbito de aplicación de la GAAR española es mucho más estricto que la PPT, siendo por tanto menos favorable para la Administración tributaria¹⁴²⁹. Si la PPT contemplase en su texto “objetivo principal o único”, la Administración tributaria tendría que aportar pruebas suficientes para acreditar que no existían motivos económicos o empresariales detrás de tales operaciones; sin embargo, al establecer “entre sus objetivos principales” en la PPT, la Administración tributaria pasará ese test si demuestra que el beneficio fiscal era -junto a otros- uno de los principales objetivos¹⁴³⁰.

Si surgiese un conflicto entre ambas normas y el CDI no prevé una norma para resolver dicho conflicto de compatibilidad, presuntamente, el principio “*Pacta sunt Servanda*” impediría que la GAAR nacional sustituyera a la GAAR establecida en un

¹⁴²⁷ DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, *op. cit.*, p. 724. A este respecto, discrepamos de la posición mantenida por este autor, pues consideramos que la PPT no es habilitante o restrictiva de la GAAR nacional, sino restrictiva de los propios beneficios del CDI. Además, no todas las GAARs nacionales se ajustan a lo establecido en la PPT.

¹⁴²⁸ GARCÍA ANTÓN, R.: “Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7(1) MLI y Países en Desarrollo”, *op. cit.*, p. 267. En sentido contrario, otros autores consideran que “el conflicto en la aplicación de la norma tributaria puede entenderse alineado a rasgos generales con el enfoque de la cláusula PPT y con la normativa anti-abuso comunitaria”. Véase, ARRIBAS PLAZA, D.; LÓPEZ TAMAYO, M.; SÁNCHEZ LÓPEZ, A.: “Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición”, *op. cit.*, p. 187.

¹⁴²⁹ GALÁN, A.; GARCÍA ANTÓN, R.: “Principal purpose test and customary international law: a note of caution”, *op. cit.*, section 4.1.2.2.

¹⁴³⁰ GARCÍA ANTÓN, R.: “Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7(1) MLI y Países en Desarrollo”, *op. cit.*, p. 268.

CDI. Ahora bien, GARCÍA ANTÓN señala que los CDI no pueden dejar que un contribuyente esté en peor situación que aplicando la normativa nacional. Por todo ello, puesto que la PPT es menos ventajosa para el contribuyente que la GAAR del artículo 15 LGT, debería aplicarse esta última¹⁴³¹.

Sin embargo, como señalan ALMUDÍ CID, FERRERAS GUTIÉRREZ, y HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, no se sabe si la Administración fiscal seguirá recurriendo a la GAAR nacional juntamente con la PPT, o si aplicarán la GAAR nacional a pesar de poder aplicar la PPT. Además, se desconoce por el momento si la Administración fiscal y los tribunales españoles interpretarán la PPT de forma similar a la GAAR interna, a pesar de tener contenidos diferentes¹⁴³².

12.1. Aplicación de normas generales antielusión nacionales en el contexto de los convenios fiscales

En el siguiente apartado, analizaremos dos decisiones judiciales de gran relevancia sobre la aplicación de las GAARs en el contexto de los convenios fiscales, con la finalidad última de ver si coinciden con la posición adoptada por la OCDE y existe una uniformización en la interpretación o, en sentido contrario, existen discrepancias.

12.1.1. La sentencia Molinos

La Corte Suprema de Argentina, el 2 de septiembre de 2021, confirmó por mayoría la sentencia del caso “Molinos Río de la Plata”¹⁴³³. Los hechos que traen causa a esta sentencia fueron los siguientes: Molinos Río de plata S.A. (Molinos Argentina) es una empresa argentina que constituyó una holding en Chile (Molinos Chile), aportando las acciones societarias que tenía en tres filiales uruguayas -Alimentos del Plata S.A.;

¹⁴³¹ *Ibidem*, p. 268.

¹⁴³² ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A.: “Implementing the Multilateral Instrument in Spain”, *op. cit.*, p. 851.

¹⁴³³ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2 de septiembre de 2021, CAF 1351/2014/CA1–CS1, CAF 1351/2014/1/RH1, Molinos Río de la Plata S.A.

Molinos Overseas S.A. y Molinos Uruguay S.A.- y una sociedad peruana -Molinos del Perú S.A.-.

Ante tal operativa, Molinos Argentina declaró los dividendos originados en las acciones de las tres sociedades uruguayas y la peruana como renta no gravada por aplicación del artículo 11 del Convenio entre Argentina y Chile¹⁴³⁴. Asimismo, estos dividendos no estaban sujetos en Chile por tratarse de ganancias provenientes de sociedades plataformas de inversión que, según la modificación de la ley 19.840 al régimen general de ese impuesto, “no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena”¹⁴³⁵.

La Administración tributaria argentina consideró que la interposición de Molinos Chile no encontraba justificación desde el punto de vista de la estructura empresarial, afirmando que fue constituida de forma abusiva con el único propósito de eliminar el gravamen. Por ello, invocó la aplicación de la GAAR doméstica - artículo 2º de la ley 11.683-, la cual está redactada de acuerdo con el principio de realidad económica, para sancionar el empleo de formas y estructuras inadecuadas¹⁴³⁶. A la vista del criterio sostenido por la Administración tributaria, Molinos Argentina recurrió ante los tribunales hasta que la Corte Suprema confirmó, por mayoría, la sentencia de apelación.

Esa mayoría quedó reflejada en el voto conjunto de los jueces MAQUEDA y ROSSATTI. Estos jueces señalan que la interpretación que hace Molinos Argentina del artículo 11 del Convenio entre Argentina y Chile es contrario a los principios que prohíben el abuso de derecho¹⁴³⁷. Ello es así porque los tratados internacionales son una norma infra-constitucional que debe ajustarse a lo establecido en la Carta Magna¹⁴³⁸.

¹⁴³⁴ “Convenio entre la República Argentina y la República de Chile para evitar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio” suscrito en 1976. El artículo 11 señalaba: “los dividendos y participaciones en las utilidades, de las empresas, incluidos los retornos o excedentes de las cooperativas, sólo serán gravables por el Estado Contratante donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye”.

¹⁴³⁵ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2 de septiembre de 2021, *cit.*, considerando 2º) d), p. 3.

¹⁴³⁶ BRACCIA, M.F.: “Planificación fiscal internacional y seguridad jurídica: La relevancia del elemento objetivo de la cláusula PPT”, *Taxlatam*, 2022, apartado 2.1.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 467.

¹⁴³⁷ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2 de septiembre de 2021, *cit.*, considerando 9, p. 36.

¹⁴³⁸ BRACCIA, M.F.: “Planificación fiscal internacional y seguridad jurídica: La relevancia del elemento objetivo de la cláusula PPT”, *op. cit.*, apartado 2.3.1.

Así las cosas, los jueces MAQUEDA y ROSSATTI concluyeron que el artículo 11 del CDI fue utilizado conjuntamente con una modificación unilateral por parte de Chile que, a partir del año 2002, estableció que no iba a gravar las rentas de fuente extranjera de las “sociedades plataforma de inversiones” que residieran en su territorio. De esta manera, las ganancias cuestionadas no tributaban ni en Argentina ni en Chile. El voto mayoritario señaló que la tributación exclusiva en la fuente de los dividendos del artículo 11 CDI únicamente podía ser reconocida si pretendía evitar la doble imposición, pero no en aquellos supuestos en los que tenga por objetivo o finalidad una doble no imposición¹⁴³⁹.

No obstante, el juez ROSENKRANTZ no estuvo de acuerdo con la mayoría y expuso su voto disidente. En este sentido, señaló que el CDI entre Argentina y Chile se firmó el 13 de noviembre de 1976 y fue denunciado por Argentina el 29 de junio de 2012. El régimen tributario chileno para las sociedades constituidas con capital extranjero, como Molinos Chile, consideró que este tipo de sociedades “no se considerarán domiciliadas en Chile, por lo que tributarán en el país sólo por las rentas de fuente chilena” (artículo 41 D, primer inciso, *in fine*, ley 19.840 de la República de Chile). Ahora bien, el artículo 1 del CDI entre Argentina y Chile estableció que resultaba aplicable a pesar de las modificaciones que se introdujesen a los impuestos a las ganancias en Argentina y a la renta en Chile. Por todo ello, ROSENKRANTZ señala que, en consecuencia, el CDI no contemplaba que las modificaciones introducidas debieran cumplir condición alguna, por tanto, los beneficios eran aplicables incluso si, como sucedió en Chile, uno de los Estados introducía una modificación que tuviese por efecto renunciar al ejercicio de la potestad tributaria exclusiva que se reconocía en el CDI¹⁴⁴⁰.

En ese orden de cosas, el juez ROSENKRANTZ pone de manifiesto que, el legislador podría haber incluido en el CDI disposiciones para evitar la no-imposición, pero no lo hizo. Por ello, considera que resulta de aplicación “el principio hermenéutico conforme el cual no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador”. “No se puede introducir por vía interpretativa recaudos que los órganos constitucionales encargados de la celebración de tratados no incluyeron en su texto”¹⁴⁴¹.

¹⁴³⁹ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2 de septiembre de 2021, *cit.*, considerando 11, pp. 38-39.

¹⁴⁴⁰ *Ibidem*, considerando 11, pp. 60-61

¹⁴⁴¹ *Ibidem*, considerando 11, p. 62.

Tras ello, se pronuncia sobre la posición de la cámara en cuanto a la justificación en la aplicación de la GAAR argentina. La cámara sostuvo que “forma parte de los objetivos de los CDI la prevención y persecución de aquellas disciplinas que puedan comportar un uso abusivo del tratado”, en cuyo caso “el organismo fiscal podrá negar la aplicación del CDI. Para ello, podrá acudir a las normas antielusión contenidas en los respectivos tratados y, ante su ausencia en esos textos, las prácticas antielusivas podrán ser eficazmente combatidas mediante las herramientas consagradas en la legislación interna y en los principios jurisprudenciales”¹⁴⁴².

Si bien el propósito de evitar la doble imposición surge expresamente del preámbulo del CDI, ni en el preámbulo ni en sus artículos existe referencia alguna a que los Estados contratantes previesen las situaciones de no-imposición a las que podían dar lugar la aplicación de las normas del CDI basadas en el principio de la fuente¹⁴⁴³. En este sentido, considera que la postura de la Administración tributaria argentina, consistente en aplicar su legislación interna para desconocer lo dispuesto en el artículo 11 CDI, resulta incompatible con el principio de buena fe del artículo 31 de la Convención de Viena¹⁴⁴⁴. Como señala BRACCIA, “la única solución respetuosa del principio *pacta sunt servanda* es la renegociación o denuncia del tratado, pero no su modificación por vía interpretativa”¹⁴⁴⁵.

La no imposición no resulta contraria a ningún principio fundamental de la Constitución argentina, puesto que tal situación era consecuencia natural y previsible del tipo de convenio celebrado¹⁴⁴⁶. Así las cosas, nos parece acertada la posición de la disidencia de Los Molinos cuando señala que el juez no puede

“atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por este, pues de hacerlo olvidaría que la primera fuente de exégesis de una norma convencional es su letra y que cuando esta no exige esfuerzo de interpretación la norma debe ser aplicada

¹⁴⁴² *Ibidem*, considerando 13, p. 64.

¹⁴⁴³ *Ibidem*, considerando 14, p. 65.

¹⁴⁴⁴ *Ibidem*, considerando 16, p. 68.

¹⁴⁴⁵ BRACCIA, M.F.: “Planificación fiscal internacional y seguridad jurídica: La relevancia del elemento objetivo de la cláusula PPT”, *op. cit.*, apartado 4.2.1.

¹⁴⁴⁶ *Ibidem*, apartado 2.3.2.

directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas en aquellas”¹⁴⁴⁷.

A mayor abundamiento, MARTÍN JIMÉNEZ señala que resulta sorprendente que, estando la GAAR argentina basada en la idea de realidad económica, no se prestó mucha atención a la sustancia de Molinos Chile, si realizaba actividades allí o si había una gestión activa de la empresa. Parece que la doble no imposición excluyera la posibilidad de que la participación chilena pudiera tener algún propósito comercial válido que justificara la estructura¹⁴⁴⁸. Además, nos parece de sumo interés el corolario manifestado por el mismo autor, quien expone el riesgo de las GAARs basadas en la artificiosidad o en la sustancia, pues, las Administraciones tributarias pueden tener la tentación de sustituirlo por su propio juicio personal sobre lo que es bueno y malo, o lo que está permitido y prohibido, sin hacer realmente un esfuerzo razonable para interpretar la legislación o el convenio fiscal que se aplica¹⁴⁴⁹.

12.1.2. La sentencia *Alta Energy*

La sentencia del Tribunal Supremo de Canadá en el caso *Alta Energy* es una de las decisiones más significativas sobre la interpretación y aplicación del artículo 29.9 MC OCDE 2017 o de las GAARs nacionales en un contexto de aplicación de un convenio fiscal¹⁴⁵⁰. Los hechos que traen causa a este litigio fueron los siguientes¹⁴⁵¹:

- i) En abril de 2011, dos sociedades estadounidenses (Alta Resources LLC y Blackstone Group LP), crearon una sociedad de responsabilidad limitada en Delaware, con la finalidad de adquirir y desarrollar propiedades de petróleo y gas natural no convencionales en Norteamérica. La sociedad de Delaware constituyó Alta Canada, que entre 2011 y 2013 obtuvo las licencias de perforación y recuperación de petróleo y gas natural en Canadá.

¹⁴⁴⁷ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2 de septiembre de 2021, *cit.*, considerando 20, p. 74.

¹⁴⁴⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 470.

¹⁴⁴⁹ *Ibidem*, p. 470.

¹⁴⁵⁰ *Ibidem*, p. 460.

¹⁴⁵¹ Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L., 2021 SCC 49 (CanLII), paragraphs 11-15.

- ii) En el año 2012 se llevó a cabo una reestructuración. Se creó Alta Luxembourg, la cual estaba controlada indirectamente por los accionistas de las sociedades estadounidenses. El mismo día, las acciones de Alta Canada fueron vendidas a Alta Luxembourg.
- iii) En agosto de 2013, Alta Luxembourg acordó vender sus acciones de Alta Canada a Chevron Canada Ltd. Por esa operación, Alta Luxembourg obtuvo una ganancia de capital superior a 380 millones de dólares. El pago se organizó de manera que Alta Luxembourg no recibiera nada del producto de la venta. Alta Luxembourg aplicó el CDI entre Canadá y Luxemburgo de 1999 que tenía una cláusula especial en el artículo 13.4, en el que se establecía una excepción a la disposición normal sobre la imposición en el país de origen de las transferencias de acciones. El efecto de esta cláusula fue que las acciones de Alta Canada estaban exentas de impuestos en Canadá y también estaban exentas en Luxemburgo, en este caso debido a la exención de la participación nacional.

Ante dicha operativa, la Administración tributaria canadiense impugnó la reestructuración para vender las acciones a través de Alta Luxembourg. Para la Administración tributaria resultaba aplicable la GAAR canadiense establecida en la sección 245 de la ley de impuesto a la renta canadiense, pues existía un abuso del convenio ya que los Estados contratantes no habían tenido la intención de beneficiar a residentes de Luxemburgo sin suficientes “conexiones económicas sustanciales” con ese país, pues afirman que Alta Luxemburgo se constituyó para obtener esa exención, ya que no realizó ningún otro negocio ni inversión posteriormente en Luxemburgo¹⁴⁵².

A pesar del criterio sostenido por la Administración tributaria canadiense, el Tribunal Fiscal de Canadá sostuvo que la exención del artículo 13.4 del CDI no podía ser desconocida por aplicación de la GAAR canadiense. El Tribunal Federal de Apelaciones

¹⁴⁵² BRACCIA, M.F.: “Planificación fiscal internacional y seguridad jurídica: La relevancia del elemento objetivo de la cláusula PPT”, *op. cit.*, apartado 3.1. A tal efecto, señala MARTÍN JIMÉNEZ que la ausencia de sustancia en Luxemburgo era irrelevante, ya que eran sobradamente conocidas las características específicas de Luxemburgo como jurisdicción en la que se establecen sociedades pantalla, no obstante, Canadá no añadió ninguna condición o cláusula específica al CDI. Véase, MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 461.

confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal y el Tribunal Supremo confirmó, en un fallo dividido, la sentencia del Tribunal Federal de Apelaciones.

El proceso para aplicar la GAAR canadiense requiere que se acrediten tres elementos: i) que la transacción conlleva un beneficio fiscal; ii) el carácter elusivo de la transacción, esto es, si puede considerarse razonablemente que el fin principal era obtener el beneficio fiscal y no con fines de buena fe; y iii) si la transacción es abusiva, es decir, si su carácter abusivo deriva de la frustración del “objeto, espíritu y finalidad”. En este asunto no hubo controversia en cuanto al primer y segundo elemento, no obstante, no quedó acreditado el carácter abusivo de la operación¹⁴⁵³.

La opinión mayoritaria sostuvo que el principio *pacta sunt servanda* obliga a respetar los acuerdos negociados por los Estados contratantes. En este supuesto, las autoridades fiscales de Canadá están tratando de revisar su acuerdo con el fin de asegurar tanto las inversiones extranjeras como los ingresos fiscales. Empero, la GAAR no puede utilizarse para modificar o renegociar judicialmente un convenio¹⁴⁵⁴.

La opinión minoritaria disidente fundamentó su decisión en que Alta Luxembourg era una sociedad vacía, que carecía por completo de una auténtica conexión económica con Luxemburgo. A tal efecto, señalan que la intención común de Canadá y Luxemburgo al suscribir el CDI no podía ser la de proporcionar vías para que los residentes de terceros Estados obtuvieran indirectamente beneficios del régimen fiscal de Luxemburgo que no pudieran obtener directamente¹⁴⁵⁵.

La GAAR se promulgó para detectar estrategias fiscales imprevistas. Sin embargo, el uso de sociedades interpuestas, “entidades jurídicas creadas en un Estado esencialmente para obtener beneficios del convenio que no estarían disponibles directamente”, no era una estrategia fiscal imprevista en el momento de firmar el CDI entre Canadá y Luxemburgo¹⁴⁵⁶. Las opciones para contrarrestar la situación estaban disponibles y eran conocidas por las partes, sin embargo, decidieron deliberadamente proteger algunos beneficios contra las sociedades interpuestas y dejar otros sin

¹⁴⁵³ ASSEF LAVEZ, R.: “The implications of the Supreme Court of Canada’s Decision in Alta Energy Luxembourg (2021) for the OECD Principal Purpose Test”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 76, n.º 6, 2022, pp. 309-310.

¹⁴⁵⁴ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49 (CanLII), paragraph 9.

¹⁴⁵⁵ *Ibidem*, paragraph 105.

¹⁴⁵⁶ *Ibidem*, paragraph 80.

protección. Si las partes contratantes hubieran tenido realmente la intención de impedir que dichas sociedades se aprovecharan de la exención de los bienes empresariales, podrían haberlo hecho¹⁴⁵⁷.

Además, señala BRACCIA que “la exención de propiedad comercial constituye una contra-excepción que reestablece el principio general del art. 13 del tratado (...) Tratándose de una contra-excepción que se aparta del principio del beneficio económico (...) su inclusión no puede ser considerada un "accidente" por parte de Canadá”¹⁴⁵⁸.

Por su parte, SCHWARZ señala que, si una persona es residente en Luxemburgo, tal como se define en el artículo 4, también es residente a los efectos del artículo que asigna los derechos de imposición entre los Estados, en ese caso, el artículo 13. Por tanto, al identificar el objeto y la finalidad de los artículos pertinentes, la GAAR no puede utilizarse para añadir un requisito de inversión en la sociedad residente en Luxemburgo que tendría que cumplirse si se aplicara la GAAR, pero que no tendría que cumplirse si no se aplicara la GAAR. Los artículos 1, 4 y 13 funcionaron tal y como se pretendía que funcionaran y, por lo tanto, no hubo ningún abuso¹⁴⁵⁹.

12.1.3. Consideraciones

La decisión en la sentencia Alta Energy contribuye considerablemente a la correcta interpretación de la PPT y a su aplicación, a pesar de que el caso se refiera a la aplicación de la GAAR canadiense¹⁴⁶⁰. Además, de la sentencia Alta Energy se desprende que únicamente son relevantes los comentarios posteriores que clarifican conceptos ya contemplados en el MC OCDE, pero no los que extienden el alcance de sus disposiciones de una forma que no podría haber sido considerada por quienes lo redactaron¹⁴⁶¹.

¹⁴⁵⁷ *Ibidem*, introductory part.

¹⁴⁵⁸ BRACCIA, M.F.: “Planificación fiscal internacional y seguridad jurídica: La relevancia del elemento objetivo de la cláusula PPT”, *op. cit.*, apartado 6.2.

¹⁴⁵⁹ SCHWARZ, J.: “The impact of the new preamble on the interpretation of old and new treaties and on the policy of abuse prevention”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, p. 178.

¹⁴⁶⁰ ASSEF LAVEZ, R.: “The implications of the Supreme Court of Canada’s Decision in Alta Energy Luxembourg (2021) for the OECD Principal Purpose Test”, *op. cit.*, p. 315.

¹⁴⁶¹ BRACCIA, M.F.: “Planificación fiscal internacional y seguridad jurídica: La relevancia del elemento objetivo de la cláusula PPT”, *op. cit.*, apartado 4.2.3. En este sentido, el mencionado autor señala que las amplias revisiones realizadas a los comentarios en el MC OCDE 2003 y MC OCDE 2017 no se tratan de simples aclaraciones, sino que expresan un cambio significativo en la posición de la OCDE contra la elusión

La sentencia *Alta Energy* es una sentencia en la que prevalece la interpretación literal. En este sentido, MARTÍN JIMÉNEZ señala que esta forma de razonar encaja perfectamente con la percepción de los convenios internacionales como contratos (*pacta sunt servanda*), y, además, está directamente relacionada con el papel que desempeña la prueba objetiva en las GAARs de estos sistemas fiscales como salvaguarda de los contribuyentes¹⁴⁶².

En este asunto, la carga de la prueba fue decisiva. Si el contribuyente hubiese tenido que soportar la carga de la prueba y acreditar que se respetaba el objeto, espíritu y finalidad de la disposición (tal y como pretende la PPT), posiblemente el resultado habría sido el inverso¹⁴⁶³.

A la vista de estos pronunciamientos, parece que la PPT puede no aplicarse de forma uniforme y con unos mismos criterios en todos los países¹⁴⁶⁴. Además, tal y como considera BRACCIA, existe un paralelismo entre la sentencia *Alta Energy* y la sentencia *Molinos*, pues la opinión sustentada por la mayoría en la sentencia *Alta Energy* es respaldada por la parte disidente de la sentencia *Molinos* y, lo mismo, pero a la inversa, esto es, la opinión mayoritaria de la sentencia *Molinos* es sustentada por el voto disidente de *Alta Energy*¹⁴⁶⁵.

A nuestro modo de ver, consideramos acertada la postura defendida por la mayoría de los jueces en la sentencia *Alta Energy* y en el voto disidente de la sentencia *Molinos*, pues con independencia de que las GAARs domésticas puedan aplicarse a situaciones convencionales, no puede utilizarse para calificar como abusivas determinadas situaciones queridas o no previstas intencionalmente por parte de los Estados contratantes.

fiscal. *Ibidem*. Asimismo, véase *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49 (CanLII), paragraph 45.

¹⁴⁶² MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 462.

¹⁴⁶³ LANDSIEDEL, S.: “The principal purpose test’s burden of proof: should the OECD commentary on article 29 (9) specify which party bears the onus?”, *op. cit.*, p. 98.

¹⁴⁶⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 463.

¹⁴⁶⁵ BRACCIA, M.F.: “Planificación fiscal internacional y seguridad jurídica: La relevancia del elemento objetivo de la cláusula PPT”, *op. cit.*, apartado 5.2.

12.2. Compatibilidad de la cláusula del test del propósito principal con el Derecho constitucional interno de los Estados miembros

Es obligación del poder legislativo de cada uno de los países que firme el MLI y se acoja a esta norma, garantizar la compatibilidad de la PPT con su derecho constitucional y con el derecho de la UE¹⁴⁶⁶. A primera vista, la redacción de la PPT parece similar a la de las GAARs europeos; sin embargo, si se realiza un análisis más cuidadoso se derivan algunas diferencias fundamentales que pueden socavar gravemente la compatibilidad de la PPT con el derecho de la UE. La primera de ellas se refiere al “objeto y fin” de la cláusula PPT, pues los Estados contratantes envían un mensaje ambiguo a los contribuyentes: los beneficios del CDI son accesibles a menos que los contribuyentes tengan la intención de obtener los beneficios del CDI. Dicho en otros términos, se presume que si los contribuyentes han actuado para obtener los beneficios no están en consonancia con el objeto y finalidad de la disposición del CDI en cuestión¹⁴⁶⁷.

Tras el análisis de la PPT, se desprende que dicha norma tiene una redacción vaga e imprecisa, lo que conlleva una gran ambigüedad. Ante tales circunstancias, nos planteamos si esta norma es compatible y si respeta los principios constitucionales reconocidos en diferentes países de la UE. Conforme está formulada la PPT, esta puede socavar el objetivo básico y el funcionamiento de los convenios fiscales; y, además, puede plantear problemas de compatibilidad con los principios básicos del Estado de derecho (confianza legítima, proporcionalidad, prohibición de la arbitrariedad, no discriminación)¹⁴⁶⁸. La compatibilidad de la PPT con los principios constitucionales de seguridad jurídica y proporcionalidad depende de las disposiciones constitucionales de cada país, no puede analizarse desde un punto de vista abstracto o general¹⁴⁶⁹.

Además, la relevancia de la intención subjetiva del contribuyente podría entrar en conflicto con el principio de legalidad¹⁴⁷⁰. Si no se establecen unas disposiciones claras,

¹⁴⁶⁶ KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 276.

¹⁴⁶⁷ TRAVERSA, E.: “The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting?”, *op. cit.*, p. 12.

¹⁴⁶⁸ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 459; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “International investment agreements and anti-tax avoidance measures: incoherencies in the international law system, “systemic interpretation” and taxpayer rights”, *op. cit.*, section 25.4.

¹⁴⁶⁹ KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 277.

¹⁴⁷⁰ PINETZ, E.: “Use of a principal purpose test to prevent treaty abuse”, *op. cit.*, p. 294.

precisas y seguras en su aplicación, las autoridades fiscales pueden tener demasiada discrecionalidad a la hora de recaudar impuestos e interpretar disposiciones fiscales, lo que puede dar lugar a que desempeñen una función casi legislativa. En tal caso, como la imposición de los impuestos procedería del poder ejecutivo y no del legislativo, se rompería con el principio de legalidad¹⁴⁷¹.

Resulta de gran interés la posición de POPOVIĆ, ILIĆ-POPOV y ŽIVKOVIĆ en el informe sobre la implementación del MLI en Serbia. Dichos autores ponen de manifiesto que la PPT puede colisionar con los principios constitucionales de seguridad jurídica y equidad horizontal. En relación con el primero de ellos, señalan que, una vez la PPT deniega los beneficios del convenio, no está claro cuál debe ser el resultado de su aplicación, no está claro si las autoridades fiscales deben sustituir el acuerdo u operación abusiva por otro no abusivo, y, en su caso, en base a qué criterios se elegirán entre los acuerdos alternativos no abusivos¹⁴⁷². Respecto de la equidad horizontal, señalan que puede que las autoridades fiscales asignen cargas fiscales diferentes a contribuyentes con una misma capacidad económica, como consecuencia de la evaluación caso por caso de la finalidad de su acuerdo¹⁴⁷³.

Por otro lado, desde la perspectiva del ordenamiento polaco, señala KUŹNIACKI que la anterior GAAR en Polonia fue declarada nula porque otorgaba a las autoridades fiscales una amplia discrecionalidad¹⁴⁷⁴. El TC Polaco ha afirmado en reiteradas sentencias que se exige al legislador que promulgue leyes suficientemente claras y precisas para que sean comprendidas por sus destinatarios y, al mismo tiempo, sean ejecutables por los tribunales y administraciones¹⁴⁷⁵. Por todo ello, dado que la PPT otorga una gran discrecionalidad a

¹⁴⁷¹ KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 276.

¹⁴⁷² POPOVIĆ, D.; ILIĆ-POPOV, G.; ŽIVKOVIĆ, L.: “Implementing the Multilateral Instrument in Serbia”, en KOFLER, G.; LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; SPIES, K.; STARINGER, C. (eds.) *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, Amsterdam, IBFD, vol. 21, 2021, p. 769. A estos efectos, sustentan su posición en un excelente trabajo realizado por BÁEZ MORENO, véase BÁEZ MORENO, A.: “GAARs and Treaties: from the guiding principle to the principal purpose test. What have we gained from BEPS Action 6?”, *op. cit.*

¹⁴⁷³ POPOVIĆ, D.; ILIĆ-POPOV, G.; ŽIVKOVIĆ, L.: “Implementing the Multilateral Instrument in Serbia”, *op. cit.*, pp. 769-770.

¹⁴⁷⁴ En este sentido, véase KUŹNIACKI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, p. 278; ZALASIŃSKI, A.: “Poland”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rome, IFA, vol. 95a: Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, 2010, p. 637.

¹⁴⁷⁵ Entre estas sentencias, CT’s judgment of 21 March 2001, Case Co. K 24/00; CT’s judgment of 19 December 2008, Case No. K 19/07. Para un estudio más detallado, véase KUŹNIACKI, B.: “Constitutional

las Administraciones tributarias a la hora de aplicarla y establecer las consecuencias derivadas de su aplicación, existe un alto riesgo de que la PPT no cumpla con el principio de seguridad jurídica y de proporcionalidad establecidos en la Constitución polaca¹⁴⁷⁶.

En un sentido similar, PINETZ analiza la compatibilidad de la PPT desde la perspectiva constitucional del ordenamiento de Austria, poniendo de manifiesto que el principio de legalidad exige que los actos legislativos sean claros y su aplicación sea previsible, sin otorgar discreción a las Administración tributaria o los tribunales. Por tanto, la vaguedad en algunos términos utilizados en la PPT y la relevancia de la intención subjetiva podrían entrar en conflicto con el principio de legalidad en Austria¹⁴⁷⁷.

Por último, cabe señalar que también se plantean problemas en cuanto a la interpretación y aplicación de la exención discrecional prevista en el artículo 7.4. MLI. La Administración fiscal que haya denegado el beneficio está obligada a consultar con la Administración fiscal asociada, antes de rechazar la solicitud, si esta ha sido presentada por un residente de esa jurisdicción asociada. Esta disposición otorga a las Administraciones tributarias amplios poderes discrecionales¹⁴⁷⁸. Algunos países como por ejemplo Alemania se han negado a incluir el artículo 7.4 MLI, pues consideran que la aplicación de esta norma conllevaría costosos procedimientos administrativos¹⁴⁷⁹.

13. Resolución de conflictos

El dotar a las Administraciones de tanta discrecionalidad a la hora de aplicar la PPT derivará en un gran número de litigios entre los contribuyentes que realizan actividades

Issues Arising from the Principal Purpose Test: The Lesson from Poland”, *Studia Iuridica Lublinensia*, vol. XXVII, n.º 2, 2018, pp. 95-115.

¹⁴⁷⁶ KUŹNIAKCI, B.: “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *op. cit.*, pp. 280-281. La proporcionalidad establecida en el artículo 31.1 de la Constitución polaca establece tres requisitos para la limitación de libertades y derechos constitucionales: i) debe ser necesaria para la protección del interés público al que se asocia; ii) debe redactarse de forma que garantice la consecución de los objetivos deseados; iii) debe mantener los efectos introducidos por la ley en proporción a las cargas o inconvenientes experimentadas por los ciudadanos.

¹⁴⁷⁷ PINETZ, E.: “Use of a Principal Purpose Test to prevent treaty abuse”, *op. cit.*, section IV. D. 1.

¹⁴⁷⁸ PISTONE, P.; ČIČIN-ŠAIN, N.: “The implementation and lasting effects of the multilateral instrument: general report”, *op. cit.*, p. 28.

¹⁴⁷⁹ DOMÍNGUEZ, D.: “Implementing the Multilateral Instrument in Germany”, en KOFLER, G.; LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; SPIES, K.; STARINGER, C. (eds.) *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, Amsterdam, IBFD, vol. 21, 2021, p. 455.

transfronterizas y las Administraciones tributarias que les deniegan beneficios en aplicación de la PPT. En los supuestos de desacuerdo entre los contribuyentes y la Administración tributaria por la aplicación o no de la PPT, tendrán acceso a los Procedimientos de Acuerdo Mutuo o *Mutual Agreement Procedural* (MAP, en adelante) en la medida en que se cumplan los requisitos procedimentales del artículo 25.1 MC OCDE.

Los MAP se caracterizan por tener una naturaleza dispositiva y poco amenazante del régimen¹⁴⁸⁰. No obstante, la duración, los costes y otros problemas, han provocado que el discurso de la OCDE y otros Estados se divida en dos vías operativas: por un lado, mantener el MAP como un mecanismo esencialmente voluntario, mejorando su eficacia; por otro, introducir el arbitraje obligatorio en los convenios fiscales¹⁴⁸¹.

En relación con los MAP, resulta oportuno traer a colación que nuestro Tribunal Supremo, mediante sentencia de 22 de septiembre de 2021¹⁴⁸², denegó el acceso a los procedimientos amistosos regulados en el CDI entre España y Alemania y en el Convenio de Arbitraje europeo a una posible situación de doble imposición derivada de una regularización administrativa por aplicación del artículo 15 LGT. En este sentido, resulta oportuno referenciar que, tradicionalmente, los tribunales españoles han sostenido que

¹⁴⁸⁰ A principios de diciembre de 2022 la OCDE ha publicado las Estadísticas actualizadas de 2021 sobre los MAP. Su contenido puede ser consultado a través del siguiente enlace: https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm?mc_cid=8c0ce40627&mc_eid=f65b8cbf0e

¹⁴⁸¹ BRAUNER, Y.: “International tax treaty dispute resolution, the mutual agreement procedure, and the promise of mandatory arbitration for developing countries”, en BRAUNER, Y. (ed.) *Research Handbook on International Taxation*, Cheltenham, Edward Elgar, 2020, p. 192. En relación con el arbitraje, resulta oportuno señalar que, aunque no exista una definición legal unívoca, existe un concepto comúnmente aceptado de lo que es considerado “arbitraje”: i) se trata de un mecanismo alternativo y no permanente de resolución de conflictos que se contrapone a los tribunales ordinarios; ii) es un mecanismo “privado” que es seleccionado y controlado por las partes del litigio; iii) los árbitros han de resolver el litigio y su resolución es vinculante; iv) no requiere el acuerdo de las partes para alcanzar una solución. Véase, RAMOS MUÑOZ, D.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “Los futuros posibles del arbitraje tributario internacional”, en MERINO JARA, I. (dir.) *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Madrid, CISS, 2022, pp. 278-279.

¹⁴⁸² STS de 22 de septiembre de 2021 (rec. n.º 6432/2019), ECLI:ES:TS:2021:3572.

De forma resumida, los hechos que traen causa a esta sentencia son los siguientes, se apreció la existencia de un supuesto conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el IS de los ejercicios 2006 a 2008 en base a estas operaciones: i) gastos financieros deducibles derivados de un préstamo intragrupo otorgado por la matriz alemana a la filial española para la adquisición de participaciones de otras sociedades del mismo grupo; ii) generación de un deterioro en la participación de la sociedad del grupo SGL Carbón Malasia, registrado por la entidad reclamante (SGL Carbon Holding SL) en el período impositivo 2008. La Administración tributaria consideró que el objetivo de esta operación de reestructuración empresarial era trasladar a España la carga financiera del Grupo, para minorar así su base imponible, por lo que considera que estas operaciones son artificiosas y no producen efectos jurídicos o económicos relevantes.

cabe rechazar la aplicación de un procedimiento amistoso cuando nos encontramos ante una cuestión de derecho interno¹⁴⁸³. No obstante, también podemos encontrar algún precedente en sentido contrario¹⁴⁸⁴.

A pesar de lo anterior, en la sentencia de 22 de septiembre de 2021, el Tribunal Supremo señala que el principal problema en este asunto “no es ya el del riesgo de la doble imposición, sino si en base a las circunstancias concurrentes, a pesar de dicho riesgo, debe excluirse las ventajas fiscales que representa la aplicación del CDI en el primer caso, o los requisitos exigidos para la aplicación del CAU, en el segundo, al haber aplicado la Administración la cláusula general antiabuso del art. 15 de la LGT”¹⁴⁸⁵.

En ese contexto, el Tribunal Supremo reconoce que el debate gira en torno a un tema históricamente cambiante en el que se ha incidido últimamente con la adaptación de los CDI a las acciones BEPS y post BEPS con la incorporación de cláusulas antiabuso a los CDI, representado por la interacción de las cláusulas antiabuso nacionales o domésticas y los CDI¹⁴⁸⁶. Así las cosas, tras hacer un sucinto recorrido sobre la evolución histórica a luz del referente obligado como son los comentarios al MC OCDE, el Tribunal Supremo señala que, en el caso que nos ocupa y en su contexto temporal, tomando como referencia el MC OCDE 2003, la sentencia de instancia se ajusta a los criterios contenidos en el mismo. Por todo ello, declara la inadmisión de la solicitud de tramitación de un procedimiento amistoso conforme al artículo 8.2 del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, que aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, interpretado a la luz del artículo 24 del CDI entre España y Alemania¹⁴⁸⁷.

¹⁴⁸³ Entre ellas, véase, STS de 30 de junio de 2000 (rec. n.º 225/1998), ECLI:ES:TS:2000:5366, F.D. 5º. Además, existen pronunciamientos judiciales que han considerado que la aplicación del art. 15 LGT es un supuesto de aplicación del Derecho interno y no cabe acudir a un procedimiento amistoso. En este sentido, véase, STS de 9 de febrero de 2015 (rec. n.º 188/2014), ECLI:ES:TS:2015:481, F.D. 8º.

¹⁴⁸⁴ SAN de 28 de marzo de 2017 (rec. n.º 175/2015), ECLI:ES:AN:2017:1382.

¹⁴⁸⁵ STS de 22 de septiembre de 2021 (rec. n.º 6432/2019), *cit.*, F.D. 1º.

¹⁴⁸⁶ *Ibidem*, F.D. 2º.

¹⁴⁸⁷ *Ibidem*, F.D. 4º. El tenor literal del art. 8.2. era el siguiente: “Se podrá denegar motivadamente el inicio del procedimiento amistoso, entre otros, en los siguientes supuestos: (...) c) Cuando no preceda iniciar un procedimiento amistoso por ser una cuestión de derecho interno y no una divergencia o discrepancia en la aplicación del convenio; d) Cuando tenga constancia de que la actuación del obligado tributario trataba de evitar una tributación en alguno de los Estados afectados”.

A pesar de la posición mantenida por el Tribunal Supremo en dicha sentencia, en la actualidad, tras el impacto que la acción 14 BEPS ha tenido en el MC OCDE 2017¹⁴⁸⁸, en la era post-BEPS los países deben proporcionar acceso al procedimiento amistoso en los casos en los que existan discrepancias entre el contribuyente y la Administración tributaria que realiza el ajuste sobre si se cumplen (o no) las condiciones para la aplicación de las normas para prevenir el uso abusivo de los convenios, o sobre si la aplicación de las normas antiabuso del derecho interno entran (o no) en conflicto con las establecidas en el convenio. Por todo ello, la aceptación de este estándar mínimo ha provocado que el motivo de inadmisión contenido en el antiguo artículo 8.2. haya desaparecido de la regulación actual del artículo 11.2 del Real Decreto 1794/2008, por lo que la Administración tributaria tiene que admitir el inicio de los procedimientos amistosos contemplados en los convenios bilaterales también en aquellos supuestos en los que, partiendo de la existencia de un riesgo de doble imposición, la regulación administrativa derive de la aplicación de una norma general antiabuso¹⁴⁸⁹.

Por otra parte, en relación con el hecho de introducir el arbitraje como mecanismo obligatorio en los CDI, resulta oportuno señalar que ello no es algo nuevo, no obstante, ha ganado protagonismo recientemente¹⁴⁹⁰. Un convenio entre Reino Unido e Irlanda de 1926 ya establecía un procedimiento de resolución de conflictos obligatorio y vinculante. Además, el convenio entre Alemania y Estados Unidos de 1989 preveía el arbitraje como mecanismo de resolución de las disputas del convenio en caso de que el MAP hubiese resultado fallido¹⁴⁹¹.

¹⁴⁸⁸ En este sentido, resulta de interés el párrafo 26 de los comentarios al artículo 25 MC OCDE 2017, en el que se dispone que: “Algunos Estados pueden denegar al contribuyente la capacidad de iniciar un procedimiento amistoso en virtud del apartado 1 del artículo 25 cuando se consideren abusivas las operaciones con las que está relacionado el procedimiento. Este proceder está íntimamente ligado con el “uso indebido del Convenio” que se analiza en el párrafo 54 y siguientes de los Comentarios al artículo 1. Sin embargo, en ausencia de disposiciones específicas, no existe una norma general que impida que las operaciones consideradas abusivas puedan acceder al procedimiento amistoso. El mero hecho de que un impuesto se liquide en virtud de una cláusula antielusión prevista en el derecho interno no debe constituir una razón para denegar el acceso al procedimiento amistoso. Sin embargo, cuando se trate de infracciones graves contra la legislación interna que entrañen sanciones considerables, los Estados podrán querer denegar el acceso al procedimiento amistoso. En el Convenio deben especificarse las circunstancias en las que los Estados denegarán el derecho de recurso al procedimiento amistoso”.

¹⁴⁸⁹ CÁMARA BARROSO, M.C.: “Una regularización basada en la aplicación de una cláusula general antiabuso impide la iniciación de un procedimiento amistoso. Análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2021 (rec. cas. 6432/2019)”, *Nueva fiscalidad*, n.º 4, 2021, p. 305.

¹⁴⁹⁰ NAVARRO IBARROLA, A.: “Access to Tax Treaty Dispute Resolution Mechanisms in Cases of Abuse”, *Intertax*, vol. 50, n.º 4, 2022, pp. 349-355.

¹⁴⁹¹ BRAUNER, Y.: “International tax treaty dispute resolution, the mutual agreement procedure, and the promise of mandatory arbitration for developing countries”, *op. cit.*, p. 204.

Por añadidura, ya se propuso en el año 2007 una recomendación para adoptar el arbitraje obligatorio en los convenios fiscales como complemento del tradicional MAP¹⁴⁹². Si bien, muy pocos convenios han adoptado esta recomendación. Por su parte, el artículo 14 del Plan BEPS se basó en el informe de la OCDE de 2007 y en los comentarios del MC OCDE de 2008, previendo una disposición de arbitraje obligatorio selectivo¹⁴⁹³, un lenguaje similar se ha utilizado en el artículo 25.5 MC OCDE 2017 y en el artículo 19.1 MLI¹⁴⁹⁴.

En este sentido, BRAUNER afirma que el auge del arbitraje fiscal obligatorio podría calificarse, en el mejor de los casos, de lento. La propuesta no tuvo suficiente apoyo para convertirse en una recomendación del proyecto BEPS, y, a mayor abundamiento, existe una clara división entre los países más desarrollados y en vías de desarrollo sobre su viabilidad. El actual régimen fiscal internacional está dominado por la OCDE y sus miembros más poderosos, por lo que existe una gran desconfianza en este régimen por parte de los países en desarrollo¹⁴⁹⁵.

Ante tales circunstancias, es necesario realizar una reforma de calado para obtener el apoyo de los países en vías de desarrollo. A tal efecto, señala BRAUNER que ello solo podría materializarse si hubiese unas reglas más justas y que se aplicasen por igual a todas las partes, para ello, el arbitraje en los convenios no podría estar gestionado por la OCDE, sino que se necesitaría una institución diferente. En este sentido se plantea si podría asumirlo el organismo fiscal de las Naciones Unidas o, en su defecto, plantea la opción

¹⁴⁹² OECD: *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*, 2007.

¹⁴⁹³ BRAUNER, Y.: “International tax treaty dispute resolution, the mutual agreement procedure, and the promise of mandatory arbitration for developing countries”, *op. cit.*, p. 206.

Paralelamente a BEPS y al MLI, desde la UE se adoptaron nuevas normas sobre resolución de litigios fiscales aplicables desde el 1 de julio de 2019, en la Directiva 2017/1852 de 10 de octubre de 2017. Esta Directiva no adoptó un arbitraje obligatorio, pero sí que exige una resolución de los MAP en un plazo de dos o tres años.

¹⁴⁹⁴ En relación con lo dispuesto en el art. 25.5 MC OCDE señalan RAMOS MUÑOZ y RUIZ ALMENDRAL que este artículo “solo prevé un mecanismo integrado, como un apéndice, en el sistema MAP, y que permite al contribuyente solicitar el arbitraje únicamente en aquellas cuestiones no resueltas que hayan impedido a las autoridades competentes llegar a un acuerdo mutuo en el plazo de dos años”. Véase, RAMOS MUÑOZ, D.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “Los futuros posibles del arbitraje tributario internacional”, *op. cit.*, p. 271. Además, los mencionados autores señalan que la principal característica de la regulación establecida en el MLI es que permite una cierta flexibilidad la hora de elegir el tipo de arbitraje, si bien establece por defecto el arbitraje de «oferta final» o «arbitraje de béisbol». Según este sistema, “cada autoridad competente deberá presentar una propuesta de resolución en la que se aborden todas las cuestiones objeto de examen”. *Ibidem*, p. 276.

¹⁴⁹⁵ BRAUNER, Y.: “International tax treaty dispute resolution, the mutual agreement procedure, and the promise of mandatory arbitration for developing countries”, *op. cit.*, pp. 209-210; DUFF, D.G.; GUTMANN, D.: “General report Subject 1”, *op. cit.*, p. 30.

de apoyarse en instituciones de derecho económico internacional o de arbitraje, como el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones (CIADI). Además, puesto que la creación de confianza y percepción de equidad son importantes para su éxito, la reforma debiera ser flexible y prever la necesidad de dar cabida a diversas preocupaciones que pueden ser exclusivas de los países en vías de desarrollo, especialmente aquellos con pocas o ninguna experiencia en el arbitraje¹⁴⁹⁶.

Supuestamente un gran impedimento del arbitraje por parte de los países en vías de desarrollo sería su coste. Sin embargo, los arbitrajes más costosos son los arbitrajes comerciales internacionales y de inversión, pero los litigios relacionados con los convenios fiscales no deberían implicar cuestiones complejas, por lo que su coste no debiera ser elevado. Por todo ello, para que el arbitraje obligatorio tenga éxito en un futuro, se ha de prestar atención a las preocupaciones de los países en vías de desarrollo, para fomentar así la confianza en este sistema¹⁴⁹⁷.

El arbitraje obligatorio se prevé en los casos en los que se ha intentado llegar a un acuerdo a través de los MAP, pero se ha prolongado (más de dos años) en el tiempo y sigue sin resolverse, en tales casos, se remitiría casi automáticamente a un arbitraje para llegar a un resultado rápido y seguro¹⁴⁹⁸. No obstante, este sometimiento a arbitraje no podrá realizarse cuando un órgano jurisdiccional o administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones.

Por todo ello, consideramos que el arbitraje podría ser la mejor solución para dirimir esas controversias y no saturar -aún más- los tribunales¹⁴⁹⁹. En este sentido, algunas jurisdicciones como Dinamarca y Nueva Zelanda señalan que el arbitraje puede fomentar

¹⁴⁹⁶ BRAUNER, Y.: “International tax treaty dispute resolution, the mutual agreement procedure, and the promise of mandatory arbitration for developing countries”, *op. cit.*, pp. 214-215.

¹⁴⁹⁷ *Ibidem*, pp. 214-215.

¹⁴⁹⁸ A este respecto, señalan RAMOS MUÑOZ y RUIZ ALMENDRAL que ello justifica la consolidada tendencia entre los expertos fiscales a ver el procedimiento arbitral como una especie de «espada de Damocles» que espera caer sobre las cabezas de los Estados en caso de que no resuelvan la disputa mediante la negociación en el tiempo asignado. Además, afirman que “resulta un poco extraño, por no decir chocante, ver los procedimientos arbitrales convertidos en una amenaza, en lugar de una oportunidad”. Véase, RAMOS MUÑOZ, D.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “Los futuros posibles del arbitraje tributario internacional”, *op. cit.*, p. 283.

¹⁴⁹⁹ En un sentido similar al nuestro, DUFF señala que como resultado a corto plazo la PPT aumentará la incertidumbre en la planificación fiscal internacional, llevando a un mayor número de disputas sobre convenios fiscales, de ahí que la OCDE prevea tratar de hacer más efectivos los mecanismos de resolución alternativos de disputas. Véase, DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *op. cit.*, p. 1006.

la resolución rápida de los procedimientos con acuerdo por parte de las autoridades competentes, lo que es importante teniendo en cuenta la vaguedad de la PPT y otras normas antiabuso del MLI¹⁵⁰⁰. Ahora bien, existen a la fecha muchas insuficiencias y cuestiones a mejorar para considerarlo como un mecanismo alternativo a la justicia impartida por los tribunales ordinarios. El arbitraje debería ser un sistema debidamente coordinado con los tribunales, pues estos tienen que aceptar como vinculantes las decisiones de los tribunales arbitrales y no pueden dejarlas de lado. Sin embargo, tales garantías no están presentes en las disposiciones legales del sistema (arts. 18-26 MLI), ello se lograría cuando las Administraciones tributarias consideren el arbitraje no como una amenaza, sino como una oportunidad¹⁵⁰¹.

14. Consideraciones finales

Desde un enfoque holístico, se aprecia que la lucha contra la elusión fiscal ha derivado en numerosas medidas legislativas para tratar de contrarrestarla. No obstante, aunque compartan un mismo objetivo, muchas veces difieren en su alcance, creando un marco jurídico diverso y complejo, lo cual puede generar una gran inseguridad jurídica y atentar contra los derechos de los contribuyentes.

La PPT supone un avance significativo en el derecho fiscal internacional, ya que añade una disposición general antiabuso en todos los convenios en los que se haya optado por este estándar mínimo. Ahora bien, se ha configurado una norma excesivamente amplia y que genera una gran inseguridad en los contribuyentes. A nuestro modo de ver, parece que la PPT no distingue las situaciones abusivas de aquellas no abusivas para combatir la elusión fiscal, y, en consecuencia, se dirige a todas las operaciones que potencialmente podrían ser consideradas como abusivas, pero que no siempre lo son.

Una de las cuestiones que más nos preocupa es que se le otorga gran discrecionalidad a las Administraciones tributarias, y esto puede socavar los principios sobre los que se sustentan los ordenamientos jurídicos. Sin duda, les corresponde a los

¹⁵⁰⁰ DUFF, D.G.; GUTMANN, D.: “General report Subject 1”, *op. cit.*, p. 37.

¹⁵⁰¹ RAMOS MUÑOZ, D.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “Los futuros posibles del arbitraje tributario internacional”, *op. cit.*, p. 287.

tribunales controlar que estas -las Administraciones tributarias- no hacen un uso indebido de las potestades que tienen reconocidas.

Por todo ello, es muy probable que BEPS redefina la forma en que los países diseñarán sus GAARs nacionales, ya que la norma PPT derivada de la acción 6 de BEPS es una norma amplia y ambigua, diseñada para que su aplicación le resulte lo más fácil posible a las Administraciones fiscales¹⁵⁰². Como afirma VAN DEN HURK, el equilibrio entre la eficacia de un convenio y la seguridad jurídica necesaria para las empresas que operan en varios países está sesgado¹⁵⁰³. Una norma internacional mejor definida contra el abuso requeriría lo siguiente: por un lado, enfatizar en el elemento objetivo de la PPT; y, por otro lado, utilizar indicadores sobre lo que está permitido y prohibido, como se hizo con la Recomendación contra las prácticas agresivas (algunos GAAR como en Grecia lo han tomado como referencia)¹⁵⁰⁴.

Ahora bien, el hecho de que muchos Estados se acojan a la PPT no significa que se consiga automáticamente un resultado uniforme y coherente en todo el mundo. La aplicación de la PPT depende, en primer lugar, de la interpretación de sus elementos objetivos y subjetivos que hagan las Administraciones fiscales y, posteriormente, los tribunales; y, en segundo lugar, de la carga probatoria entre la Administración y los contribuyentes¹⁵⁰⁵. En este sentido, señala TRAVERSA que, dada la amplitud de la cláusula, puede dar lugar a divergencias en su aplicación, lo cual supondría una notable incertidumbre¹⁵⁰⁶.

A la vista del análisis realizado, queda acreditado que el tenor literal de la PPT favorece a la Administración tributaria. La aplicación de la PPT supone conceder a las autoridades fiscales amplios poderes discrecionales para determinar las consecuencias jurídicas.

¹⁵⁰² KUŹNIACKI, B.: “Will BEPS redefine how countries Will design domestic GAARs? Spot on the PPT’s key constituencies”, *op. cit.*, pp. 771-772.

¹⁵⁰³ VAN DEN HURK, H.: “Tax Treaties and Abuse: The Effectiveness of the Principal Purpose Test and Some of Its Shortcomings”, *op. cit.*, p. 293.

¹⁵⁰⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *op. cit.*, p. 488.

¹⁵⁰⁵ GARCÍA ANTÓN, R.: “Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7(1) MLI y Países en Desarrollo”, *op. cit.*, p. 263.

¹⁵⁰⁶ TRAVERSA, E.: “The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting?”, *op. cit.*, p. 12. En un sentido similar, ELLIFFE, C.: “The meaning of the principal purpose test: one ring to bind them all?”, *op. cit.*, p. 806.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

ÁMBITO NACIONAL

1. El problema de la lucha contra la elusión en España está, en parte, en la legislación, aunque también radica, con especial trascendencia, en la manera de entender el derecho que tienen la Administración tributaria y los tribunales. Por ello, entendemos que el problema de la elusión fiscal empieza por ser de orden terminológico, siendo imprescindible distinguir conceptos y figuras, pues las respuestas previstas en el ordenamiento jurídico son distintas.

El lenguaje jurídico atesora un arraigo histórico y un acervo particular de conceptos sedimentados por la experiencia jurídica de cada sociedad. No obstante, estos conceptos deben ser utilizados correctamente, para evitar que las normas lleven aparejada una gran inseguridad jurídica. En este sentido, la académica asume una importante función a desempeñar, debemos hacer un seguimiento crítico del uso de las normas generales antielusión por parte de la Administración tributaria y de los tribunales, criticando -en su caso- la arbitrariedad en su aplicación y reclamando al legislador una correcta configuración de estas normas.

2. La diferenciación entre la elusión fiscal y la economía de opción es uno de los eternos desafíos del intérprete y aplicador del derecho financiero y tributario. La economía de opción se caracteriza por la ausencia de abuso de las posibilidades de conformación jurídica; simple y llanamente consiste en la búsqueda razonable y legítima de un ahorro fiscal, eligiendo entre dos o más alternativas, todas ellas legítimas, aunque con consecuencias fiscales diferentes, aquella que más le interese al contribuyente desde el punto de vista fiscal.

La economía de opción se enmarca en el respeto más riguroso de los principios de legalidad, seguridad jurídica y justicia, por lo que es incompatible con la artificiosidad y con la ocultación. Encuentra su fundamentación en las libertades económicas fundamentales reconocidas a los ciudadanos y a las empresas en los distintos ordenamientos jurídicos: la libertad de empresa (artículo 38 CE), la libre circulación y fijación de residencia en la Unión Europea (artículo 21 TFUE y 45.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE), la libre circulación de personas, servicios y capitales

(artículos 45-48 TFUE), la libertad de establecimiento (artículos 49-55 TFUE), y la libre prestación de servicios (artículos 56-62 TFUE).

Cuando una operación o negocio se lleve a cabo con el objetivo principal o uno de los objetivos principales de obtener una ventaja fiscal, no debe ser calificada de forma automática como abusiva. Si la operación es auténtica en términos de sustancia, si sus negocios son lícitos, válidos y reales, no puede llevar aparejado reproche jurídico alguno. Por todo ello, puede afirmarse que la economía de opción o planificación fiscal es lícita y solo tiene como límite la artificiosidad.

3. Esta investigación ha enfatizado en la importancia de establecer una clara distinción entre diferentes figuras tributarias entre las que existe una notoria falta de delimitación.

La elusión fiscal comprende aquellos negocios u operaciones que, sin infringir directamente la norma, atentan contra su finalidad. Con carácter general, los elementos constitutivos de elusión fiscal son: la artificiosidad como elemento objetivo y el propósito de eludir como elemento subjetivo. En relación con la artificiosidad, esta equivale a una falta de correspondencia lógica y coherente de la operación con la realidad económica que subyace. Por lo que se refiere al elemento subjetivo de la elusión fiscal, esto es, que tengan como propósito o finalidad obtener una ventaja fiscal, existen diferentes baremaciones: algunas normas generales antielusión hacen referencia al propósito en general, otras al propósito principal, y otras al propósito único. No obstante, a nuestro juicio, la inclusión en las normas generales antielusión del elemento subjetivo genera una gran inseguridad jurídica, por lo que resultaría deseable abogar hacia una mayor objetivación de las normas generales antielusión.

A nuestro modo ver, dentro de la figura de la elusión fiscal, no se puede hacer una distinción entre elusión fiscal lícita y elusión fiscal ilícita. El término elusión connota la existencia de un artificio que parece indicativo de abuso, por lo que la ilicitud estará siempre implícita en este. En consecuencia, aquellos comportamientos lícitos deben quedar amparados por la economía de opción, pero en ningún momento ser considerados como una elusión fiscal lícita.

La lucha contra la elusión fiscal tiene su justificación constitucional en el principio de capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad (artículo 31.1 CE). Además, también encuentra su justificación en el sostenimiento de los gastos públicos atendiendo a criterios de solidaridad (artículo 31.2 CE).

La figura del abuso es habitualmente referida por gran parte de la doctrina académica como sinónimo de elusión. Sin embargo, consideramos que la elusión es una figura más amplia que el abuso. En nuestra opinión, el abuso de una norma es la forma en que se logra la elusión fiscal; o dicho en otros términos, la elusión es el resultado alcanzado por medio de unas operaciones o negocios abusivos. Por ende, la elusión fiscal es el fin último y el abuso es la forma de conseguirlo.

Por otro lado, tendríamos la evasión fiscal, que implica una ocultación deliberada de ingresos o la declaración errónea de los mismos de forma intencionada. La evasión infringe directamente la ley, por lo que suele implicar responsabilidad penal del contribuyente.

La figura del fraude encara una mayor complejidad en tanto presenta un uso diferenciado entre países. En la doctrina española, el término “fraude de ley” se utiliza para hacer referencia a la elusión o al abuso de la norma. Ahora bien, de un análisis comparado con otros países europeos, puede apreciarse que el mismo término se emplea para referirse a supuestos constitutivos de evasión fiscal, lo cual nos distancia terminológicamente del resto de países europeos e incrementa, aún más si cabe, la confusión entre los preceptos, generando una mayor inseguridad jurídica. Por todo ello, abogamos por desligarnos de la utilización del término fraude para hacer alusión a un supuesto elusivo, pues en aras de buscar una mayor claridad legislativa a nivel europeo, el fraude debe ser utilizado como sinónimo de evasión.

4. Del análisis queda acreditado que en el ordenamiento tributario español únicamente existe una norma general antielusión, regulada en el artículo 15 LGT. No obstante, detectamos una incorrecta aplicación de las normas, pues la Administración tributaria -con el beneplácito de los tribunales- ha utilizado la potestad de recalificación (artículo 13 LGT) y la simulación (artículo 16 LGT) como si fueran normas generales

antielusión, generando confusión entre figuras y derivando en una enorme inseguridad jurídica.

La elección entre estos tres preceptos –artículos 13, 15 y 16 LGT– no es libérrima. La Administración no goza de una potestad discrecional, sino reglada, y debe buscar en cada caso concreto la solución justa en atención a las circunstancias que concurren y a los principios generales del derecho.

La norma contenida en el artículo 13 LGT no describe una conducta, sino que, partiendo de la celebración de un acto o negocio jurídico, otorga a la Administración tributaria la facultad para poder recalificarlo prescindiendo de la forma que le han dado las partes. En última instancia, su finalidad es garantizar la aplicación del gravamen que se corresponde según la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos que se califican, según su verdadera naturaleza o sustancia.

Por ello, nos resulta del todo inadmisibles que se haya extendido el ámbito natural de la actividad calificadora o recalificadora de la Administración tributaria con la “justificación” de reaccionar contra la elusión fiscal, para de esta forma sustituir la voluntad del legislador por el régimen tributario que la Administración tributaria estime deseable. En dichas circunstancias no se puede hablar de derecho, sino de la decisión discrecional del operador jurídico que asume el deber de aplicarlo, en este caso, la Administración en primer lugar y los tribunales en segundo lugar.

5. En lo que respecta a la simulación, desde su incorporación en el año 1995 al ordenamiento tributario español, ha sido recurrente su aplicación por parte de la Administración tributaria y de la línea jurisprudencial mayoritaria en supuestos que, a lo sumo, eran constitutivos de elusión fiscal. Esto ha derivado en una auténtica conmixción, a pesar de la distinta naturaleza y de los distintos elementos configuradores de los artículos 15 y 16 LGT.

En nuestra opinión, la norma establecida en el artículo 16 LGT persigue operaciones que pueden ser constitutivas de evasión fiscal, pero no de elusión. La ocultación es connatural a la simulación, ya sea total (simulación absoluta) o parcial (simulación relativa). Esa ocultación no puede ser por mera imprudencia, sino a sabiendas, se esconde de forma dolosa. Por consiguiente, la simulación es incompatible

con el error invencible de prohibición que pueda justificar la exclusión de sanción; además, es incompatible con la existencia de discrepancias interpretativas razonables eximentes de culpa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 179.2 d) LGT. Si la interpretación razonable de la norma es un indicio para apreciar que el contribuyente actuó con la debida diligencia y la simulación comporta un engaño querido, resultaría una contradicción considerar que no cabe sancionar una conducta constitutiva de simulación por ampararse en aquella interpretación.

Habida cuenta del análisis realizado, no resultaría descabellado afirmar que la simulación ha sido utilizada de forma desproporcionada para contrarrestar supuestos de elusión fiscal, convirtiéndose así en un recurso habitual por parte de la Administración tributaria por las menores trabas administrativas en su aplicación. De forma conexas, este uso inadecuado ha llevado aparejado que el artículo 15 LGT haya sido utilizado en escasas ocasiones.

6. El artículo 15 LGT establece la genuina norma general antielusión del ordenamiento tributario español. Esta norma regula el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, y sustituyó al antiguo fraude de ley regulado en la LGT 1963. A pesar de que parte de la doctrina y los redactores de los informes de la Comisión consultiva consideren que el artículo 15 LGT es idéntico a su predecesor, a nuestro modo de ver, si bien es cierto que ambas figuras pueden compartir la misma finalidad –combatir la elusión fiscal–, el artículo 15 LGT constituye una nueva figura que incorpora unas características propias y supera algunas deficiencias de su predecesor. Lo más relevante en relación con su figura predecesora es que no se trata de motivos o intenciones, sino de efectos perseguidos y realizados que, objetivamente, se apartan de los propios del negocio. Por ello, el análisis se centra desde un punto de vista objetivo y no subjetivo, lo cual aporta mayor seguridad jurídica.

El tenor literal del artículo 15 LGT exige la concurrencia cumulativa de dos elementos para que resulte de aplicación. El primero de ellos es que los actos o negocios, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos para la consecución del resultado obtenido. En este sentido, deviene necesario resaltar que el carácter artificioso no implica ningún tipo de ocultación, ya que, si esta última existiera, resultaría aplicable el artículo 16 LGT. El segundo de los elementos que ha de concurrir para su aplicación es puramente objetivo, y es que no resulten efectos jurídicos o

económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. El hecho de que la norma general antielusión española se haya apartado del elemento subjetivo y fijado un elemento objetivo para su aplicación puede aportar mayor seguridad jurídica, en tanto en cuanto focaliza su análisis en los efectos jurídicos o económicos, dejando de lado el intrincado ámbito de las intenciones o motivos que llevaron al contribuyente a realizar dicho negocio, lo cual llevaría aparejado una mayor inseguridad jurídica.

Ahora bien, a pesar de la mejora técnica respecto de su predecesor, ello no puede impedirnos referenciar los problemas que siguen aquejando a esta norma: denominación imprecisa, la utilización de conceptos jurídicos indeterminados, la exigencia de acudir a un procedimiento especial en el que existe un notorio desequilibrio entre las partes, y la poca operatividad en su aplicación desde los albores hasta hace unos años.

En relación con su denominación, el conflicto es un término excesivamente amplio e impreciso, por lo que nos parece censurable o, al menos, discutible. Nos resulta mucho más acertada la terminología utilizada en la regulación de este precepto en las respectivas Normas Forales, donde lleva por título “cláusula antielusión”.

La exigencia de acudir al procedimiento especial para que resulte aplicable el artículo 15 LGT, tal y como está configurado, atenta contra la seguridad jurídica de los contribuyentes y, además, deriva en un uso abusivo o inadecuado de otros institutos jurídicos, especialmente la simulación. Sin perjuicio de lo anterior, a tiempo presente, la Comisión consultiva ha publicado nueve informes en los que resulta de aplicación el artículo 15 LGT. Tras el análisis detallado del contenido de dichos informes, se colige que sus redactores adolecen de deficiencias técnicas y de una incorrecta interpretación de la norma general antielusión, por lo que lejos de desovillar la problemática, han difuminado las diferentes cláusulas y elementos diferenciadores. En este sentido, tras las críticas expuestas, y con ánimo constructivista, consideramos que debieran tener en consideración lo siguiente:

i) La necesidad de desligarnos de la referencia al fraude de ley civil, pues el fraude de ley tributario es una figura distinta al fraude de ley civil; ii) el artículo 15 LGT tiene características propias que lo distinguen del antiguo artículo 24 LGT 1963, por lo que son dos figuras distintas; iii) el artículo 15 LGT establece la concurrencia cumulativa de dos requisitos para su aplicación, sin que puedan quedar subsumidos en uno solo, teniendo la

Administración tributaria que acreditar debidamente la concurrencia de ambos; iv) el artículo 15 LGT no establece el término “motivos o propósitos” sino “efectos”, por lo que la intención subjetiva del contribuyente para llevar a cabo un determinado negocio u operación está relegada a un segundo plano, lo relevante a estos efectos es el elemento objetivo; v) el artículo 15 LGT establece una serie de conceptos jurídicos indeterminados, aunque a razón de que comprende una casuística inabarcable. Ahora bien, estos conceptos requieren una interpretación correcta y una determinación aplicativa, atendiendo a las circunstancias y hechos del caso concreto. No obstante, esa interpretación no puede extenderse hasta el punto de otorgarles un significado distinto.

Por todo lo afirmado, consideramos que la actual regulación sobre el procedimiento especial para la aplicación del artículo 15 LGT adolece de una falta de imparcialidad manifiesta y de un notorio desequilibrio entre las partes, cuyo perjudicado es el contribuyente.

7. A la vista de las deficiencias técnicas e interpretativas derivadas de los informes publicados por la Comisión consultiva, y en aras de ofrecer una mayor seguridad jurídica y garantizar los derechos de los contribuyentes, consideramos que la composición y regulación de la Comisión consultiva debe corregirse.

A estos efectos, proponemos que la Comisión consultiva esté formada por miembros representativos de las distintas esferas. Con ello perseguimos hacer efectiva la garantía de independencia, pues en la composición actual queda acreditado que existe una clara desigualdad entre las partes. En este sentido, proponemos que la Comisión consultiva esté formada por cinco miembros: el/la presidente/a de la Comisión será el/la presidente/a del Consejo de Defensa del Contribuyente, un/a inspector/a de la Administración tributaria, un/a magistrado/a de la sala de lo contencioso del Tribunal Supremo, un/a catedrático/a de Derecho Financiero y Tributario, y un/a abogado/a y/o asesor/a economista con dilatada experiencia (más de 10 años).

A mayor abundamiento, consideramos imprescindible que el contribuyente pueda recurrir la decisión de la Comisión consultiva en el caso de no estar conforme, pues esa posibilidad no existe en la regulación actual. La Comisión consultiva tendría un plazo de dos meses para resolver la posible concurrencia de abuso, siendo vinculante su decisión para el órgano inspector. Además, proponemos la modificación del tenor literal del

artículo 194.6 del Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio, debiendo dar publicidad a todos los informes emitidos por la Comisión consultiva, tanto en los que concurra la aplicación del artículo 15 LGT, como en aquellos en los que se considera que las circunstancias analizadas no son constitutivas de elusión fiscal o abuso.

En ese orden de cosas, consideramos que con la propuesta de modificación de la composición de la Comisión consultiva, así como los aspectos mencionados en relación con el procedimiento especial, se daría cumplimiento a la garantía de independencia, mejoraría el nivel de confianza por parte de los contribuyentes, habría una mayor igualdad entre las partes intervinientes y, en última instancia, una mayor seguridad jurídica en uno de los ámbitos más necesitados de ella dentro del derecho financiero y tributario.

8. La posibilidad de castigar la elusión fiscal, bien mediante una sanción administrativa o mediante una sanción penal, ha sido una cuestión controvertida y con posiciones divergentes entre la doctrina. Por lo que respecta a la sanción administrativa, tras la reforma operada a través de la Ley 34/2015, se suprimió del artículo 15 LGT la referencia “sin que proceda la imposición de sanciones”, por lo que cabe la posibilidad de que un supuesto calificado como conflicto en la aplicación de la norma sea sancionado. No obstante, apreciamos algunos visos de inconstitucionalidad en la vigente regulación.

El artículo 179.2 LGT establece una serie de supuestos que no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, entre ellos, “cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. No obstante, a continuación, se establece que, a efectos de los dispuesto en ese apartado, en los supuestos a los que se refiere el artículo 206 bis del mismo cuerpo normativo, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones ni de interpretación razonable. Además, en el artículo 206 bis se establece que constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias por aplicación del artículo 15 LGT en las circunstancias reflejadas en su apartado primero, aunque ello está condicionado a que exista una igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel en el que se hubiera establecido un criterio administrativo.

Esta regulación nos parece desafortunada y criticable, pues de ella deriva una presunción de culpabilidad, dando por hecho que no se ha actuado con la diligencia debida

y, lo que es aún más grave, invirtiendo la carga de la prueba para que el contribuyente tenga que acreditar que ha actuado con diligencia debida o con una interpretación razonable. Además, en modo alguno debiera atribuirse a la Administración tributaria la competencia para decidir en exclusiva cuál es el criterio razonable de interpretación de la norma tributaria. El hecho de que la infracción sea complementada por un criterio interpretativo de la Comisión consultiva infringe el principio de legalidad en su dimensión de reserva legal, pues dicho criterio carece de rango normativo. Asimismo, la “igualdad sustancial” es un concepto jurídico indeterminado del que parece que el legislador concede a la Administración su determinación, pues discrecionalmente, es competente para apreciar en cada supuesto particular la concurrencia de este elemento, sin que el contribuyente pueda tener certezas de si su conducta es o no constitutiva de infracción. En consecuencia, a nuestro modo de ver, se infringen también los principios de certeza y seguridad jurídica.

Por lo que se refiere a la sanción penal, del análisis realizado de la normativa nacional y algunas referencias al derecho comparado, debemos concluir que la elusión fiscal no puede ser sancionada penalmente. Para ello es necesario que la elusión del pago del tributo sea una defraudación en la que concurra necesariamente el engaño o la ocultación. La frontera de la punibilidad debe situarse a partir de la evasión fiscal.

En resumidas cuentas, la elusión fiscal puede ser objeto de sanción administrativa, aunque en virtud de lo argumentado, el contenido de los artículos 179.2 y 206 bis puede presentar problemas de constitucionalidad. En consonancia, apelamos a su solución por medio de una necesaria y deseable reforma legal. Ahora bien, a pesar de que una parte de la doctrina defiende que la elusión puede ser sancionada penalmente, a nuestro juicio, ello no es posible.

Por otra parte, la evasión fiscal puede ser sancionada administrativa como penalmente, aunque se debe atender al supuesto en cuestión. Una sentencia condenatoria penalmente impide la imposición de una sanción administrativa posterior por los mismos hechos, pues la condena penal es suficiente para reprimir la infracción cometida. No obstante, parte de la doctrina, así como la jurisprudencia, consideran que, en aquellos supuestos en los que concurra en primer lugar una sanción administrativa, cabe la posibilidad de que sean sancionados con posterioridad en el orden penal, si bien

únicamente cuando la sanción administrativa no sea considerada suficiente para reprimir la conducta y, además, se respete el principio de proporcionalidad.

Sin embargo, debemos discrepar de dicho posicionamiento, pues a nuestro modo de ver, existe un principio constitucional *-non bis in idem-* que prohíbe imponer dos o más sanciones por un mismo hecho a unos mismos sujetos y con el mismo fundamento. Con el debido respeto, consideramos endeble la fundamentación de nuestro Tribunal Constitucional cuando afirma que el *non bis in idem* se diluye cuando de lo que se trata es de un doble pronunciamiento *-administrativo y penal-*. Pues lo que sucede en la práctica, con cada vez mayor frecuencia, es que la Administración tributaria impone una sanción ante hechos constitutivos de evasión y, posteriormente, se inician actuaciones judiciales por delito contra la Hacienda Pública por los mismos hechos y el mismo sujeto. Ese proceder nos parece desproporcionado, pues vulnera el principio *non bis in idem*. Si existen indicios de delito, la Administración tributaria debería poner en conocimiento de ello al juez penal, suspendiendo el procedimiento administrativo hasta que este último se pronuncie. En tal circunstancia pueden suceder dos cosas, que la sentencia sea condenatoria penalmente, por lo que no podrá aplicarse posteriormente una sanción administrativa; o que la sentencia sea absolutoria, en cuyo caso, la Administración tributaria estaría habilitada para imponer una sanción administrativa si concurren las circunstancias para ello.

9. La solución a los problemas diagnosticados debe venir dada por el legislador. No debe tener cabida en un Estado de derecho la existencia de normas ambiguas cuyo contenido más nuclear tenga que ser delimitado por los tribunales. Esta práctica es de tradición anglosajona, pero no casa bien con los sistemas de tradición romanista. Y, menos aún, debemos atribuir la competencia a la Administración tributaria para la delimitación del contenido de la norma, tal y como sucede con lo establecido en el artículo 15 LGT, en relación con el informe preceptivo del artículo 159 del mismo cuerpo legal.

En última instancia, abogamos por una norma más clara y con una mayor precisión terminológica, pues ello comportaría una mayor seguridad jurídica, confianza en el ordenamiento y cumplimiento de la ley. En aras de lograr un equilibrio entre la necesidad de los contribuyentes de tener seguridad en la planificación de sus asuntos y la responsabilidad del Gobierno de proteger la base fiscal y la equidad del sistema tributario,

como resultado de la investigación realizada, formulamos una propuesta de *lege ferenda* del artículo 15 LGT¹⁵⁰⁷:

“Artículo 15. **Norma general antielusión**”

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

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

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

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

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando los **beneficios fiscales** obtenidos, y se liquidarán intereses de demora **con efectos *ex nunc***.

4. **La Administración tributaria hará públicos, en la forma y periodicidad que se hubiese acordado reglamentariamente, los informes favorables y desfavorables de la Comisión consultiva para concretar los elementos constitutivos de la existencia de un abuso.**

En última instancia, consideramos que podría ser de gran utilidad establecer un listado de indicios no exhaustivo de posibles situaciones que pueden derivar en un abuso, para ayudar a concretar el carácter artificial, lo cual aportaría una mayor seguridad

¹⁵⁰⁷ El énfasis se refiere a los elementos cuya inclusión se propone.

jurídica a los contribuyentes. Esto ha sido materializado por el ordenamiento tributario de Grecia tras la reforma de su norma general antielusión.

10. Del análisis del primer capítulo se colige que la Administración tributaria ha utilizado incorrectamente las normas contenidas en los artículos 13, 15 y 16 LGT, y, además, esa incorrecta aplicación ha llevado aparejado (en muchas de las ocasiones) la aquiescencia de los tribunales. No obstante, la problemática no termina ahí, sino que resulta notoriamente criticable que nuestro Tribunal Supremo haya hecho uso de figuras *extra legem*, que en su mayoría han sido objeto de creación jurisprudencial. Estas figuras son las siguientes: negocio indirecto, negocio jurídico anómalo y levantamiento del velo.

En lo referente al negocio indirecto, cabe resaltar que ha sido utilizado en reiteradas ocasiones por la Administración tributaria, con su posterior aprobación por parte de los tribunales, como una vía para abordar la calificación de determinadas operaciones sin tener que acudir al fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma. Esto es, ha sido utilizado como un subterfugio para realizar una interpretación económica y evitar el escollo del procedimiento especial requerido en el antiguo artículo 24 LGT 1963 como en el actual artículo 15 LGT. Por todo ello, el negocio indirecto no puede considerarse como una categoría jurídica para luchar contra la elusión fiscal.

Por lo que respecta al negocio jurídico anómalo, la jurisprudencia de nuestros tribunales ha tratado de englobar bajo esa denominación a todos los negocios afectados por una “anomalía”, siendo estos los negocios en los que concurre simulación, fraude, negocios fiduciarios y/o negocios indirectos. Ello permite vislumbrar con claridad los problemas que tienen nuestros tribunales para hacer una correcta distinción y delimitación de las figuras existentes.

Respecto de la figura del levantamiento del velo cabe señalar que no añade nada útil a los mecanismos para luchar contra la elusión fiscal. Los supuestos en los que se aplica esta figura podrían encontrar fácilmente su acomodo en otras técnicas generales antielusión, por lo que resulta criticable acudir a esta figura.

En virtud de ello, resulta criticable la laxitud y la falta de rigor por parte del Tribunal Supremo, el cual se ha amparado de forma indebida en determinadas figuras que no tienen soporte normativo alguno, entremezclando, aún más si cabe, la correcta aplicación de las

instituciones establecidas en los artículos 15 y 16 LGT. Estos pronunciamientos atentan contra los derechos y garantías de los contribuyentes, por lo que debemos abogar por una mayor claridad y rigor por parte de nuestros tribunales, en aras de coadyuvar a una mayor seguridad jurídica.

11. En lo relativo a la carga de la prueba, la regla general establece que debe recaer sobre el acreedor de la prestación tributaria, esto es, sobre la Administración tributaria. En los procedimientos tributarios, con excepción de los procedimientos de imposición de sanciones, los contribuyentes tienen la obligación de colaborar aportando pruebas que justifiquen su posicionamiento. Ahora bien, ese deber de colaborar con la Administración tributaria, en algunas ocasiones, deriva en una evidente inversión en la carga de la prueba; y, en otras ocasiones, en un deber de información previa, como sucede con la DAC 6.

Resulta reprochable que la Administración tributaria utilice de forma recurrente y -cuasi abusiva- los indicios y presunciones generales. Ante la ausencia de efectos económicos sustanciales, hace pivotar la carga de la prueba al contribuyente, que tiene que aportar pruebas que acrediten y justifiquen las razones económicas por las que se llevó a cabo el negocio en cuestión. Esto es, ante simples sospechas de un posible abuso, sobre la base de unos indicios genéricos, se hace recaer en el contribuyente la carga de probar que ha actuado lícitamente de acuerdo con el derecho que ostenta a planificarse de la forma que considere más apropiada dentro de la legalidad. Ante esta práctica criticable, consideramos que se debe enfatizar en que la Administración tiene que demostrar la existencia de abuso, sin incurrir en indicios genéricos, recayendo en el contribuyente la carga de probar lo contrario.

12. En las normas específicas antielusión, tanto el hecho imponible como la consecuencia jurídica están contemplados en la propia ley, por lo que no es necesario ningún mecanismo de interpretación. La aplicación de estas normas no solo tiene incidencia en el hecho imponible, sino que hay supuestos en los que, sin modificar el hecho imponible, se modifica la base imponible (ej. subcapitalización) o se limitan las deducciones de intereses (ej. normas de sociedad extranjera controlada). Su estructura normativa está basada en un presupuesto de hecho riguroso, taxativo y detallado; son normas configuradas *ad hoc* para combatir una operación de elusión concreta. Asimismo, las normas específicas antielusión tienen la ventaja de que permiten cerrar determinadas lagunas y tienen una legitimidad incuestionable. Sin embargo, una utilización recurrente

de estas normas genera una mayor complejidad en la normativa existente; además, la utilización únicamente de estas normas específicas hace que surjan nuevas oportunidades de elusión, obligando a la normativa a adaptarse, modificarse o ampliarse para tratar de hacer frente a estas nuevas oportunidades.

La elección de luchar contra la elusión a través de normas generales o específicas antielusión es una cuestión de política legislativa de cada Estado, atendiendo a criterios de valoración y de necesidad. En última instancia, la mejor solución para combatir la elusión es utilizar tanto las normas específicas como las normas generales antielusión. Las normas específicas aportan mayor seguridad porque son normas más concretas, pero son menos eficientes, ya que se van generando constantemente nuevas formas de sortear su aplicación, motivo por el cual deben ser complementadas con las normas generales antielusión. En este sentido, cabe exponer que lo más habitual es que se configuren ambos tipos de normas en los distintos ordenamientos jurídicos.

Así las cosas, cuando en un mismo supuesto concurren ambas normas, surge el problema de cuál de ellas resulta de aplicación. En el ordenamiento español, a diferencia de otros, no existe una regulación para ponderar qué norma tiene prioridad. No obstante, gran parte de la doctrina defiende que las normas específicas antielusión son una *lex specialis*, por lo que, en caso de conflicto normativo, en virtud del principio *lex specialis derogat legi generali*, se debe aplicar con carácter preferente, e incluso excluyente, la norma específica.

Empero, no compartimos tal posicionamiento, pues a nuestro juicio una norma específica antielusión no conforma un caso específico de una norma general, esto es, la hipótesis de la norma general no incluye la hipótesis de la norma específica; más bien se trata de reglas independientes con hipótesis separadas. En consecuencia, el corolario al que llegamos respecto a la concomitancia entre ambas normas es que resulta de aplicación con carácter preferente la norma específica, aunque no será excluyente de la aplicación de la norma general antielusión. Esta última podría resultar de aplicación en aquellos supuestos en los que se haya sorteado de forma abusiva la aplicación de una norma específica o cuando se exceda del ámbito concreto de la misma.

ÁMBITO EUROPEO

13. La proliferación de las normas generales antielusión en el panorama europeo e internacional, lejos de coadyuvar a la depuración técnica de la respuesta normativa a la elusión tributaria, ha generado una confusión aún más acentuada a este respecto. Han contribuido a ello las deficientes traducciones de las sentencias del Tribunal de Justicia a las lenguas de los Estados miembros, utilizando de forma indistinta e incoherente diferentes categorías. Por este motivo, debemos incidir en la necesidad de mejorar la técnica legislativa para evitar confusiones terminológicas y en mejorar las traducciones de las sentencias.

El hecho de que determinadas empresas con presencia en toda la Unión Europea se aprovechen de las divergencias fiscales entre los sistemas nacionales no puede calificarse de abuso, siempre y cuando estos negocios u operaciones sean reales y genuinas. Y ello, en tanto en cuanto la planificación fiscal es claramente admisible dentro del derecho de la Unión Europea, encontrando su fundamento en las libertades legalmente reconocidas en el TFUE. Solo cuando la estructura es artificial, podrá ser considerada como una práctica abusiva.

Además de ello, existe una nueva categoría que ha surgido en los últimos años, la denominada planificación fiscal agresiva, concepto este último difícil de determinar y excluyente de la elusión, evasión y el abuso de convenios. A pesar de que la planificación fiscal agresiva haya sido definida en el preámbulo de la Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, el instrumento que la contiene es *soft law*, por lo que no es vinculante. A nuestro modo de ver, la planificación fiscal agresiva consiste en el aprovechamiento de lagunas, discordancias o asimetrías entre dos ordenamientos; por tanto, se distingue de la elusión en que no existe ningún elemento de artificiosidad ni se atenta indirectamente contra la norma, y se distingue a su vez de la evasión, pues no hay dolo u ocultación ni se infringe directamente la ley. La planificación fiscal agresiva consiste en hacer una planificación que busca el resquicio de las normas, aprovechándose de los aspectos técnicos, deficiencias y discordancias entre ordenamientos para lograr una tributación muy reducida o incluso nula.

Actualmente se está tratando de definir y acotar este término a través de la iniciativa “Evasión fiscal y planificación fiscal agresiva en la UE: abordar el papel de los

facilitadores”, sobre la cual está prevista que se pronuncie la Comisión Europea durante el primer trimestre de 2023.

14. A pesar de no ser una cuestión pacífica y de existir posiciones divergentes entre la doctrina, a nuestro modo de ver, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha tendido hacia un concepto unitario de la figura del abuso, basado en sus dos elementos característicos, objetivo y subjetivo, y que resulta de aplicación a todos los ámbitos del derecho fiscal, tanto armonizados como no armonizados. Con todo, el hecho de que consideremos que existe un único concepto de abuso a nivel comunitario, no significa que ya no existan incertidumbres, pues estas siguen siendo patentes.

Por su parte, el Tribunal de Justicia establece límites a la legislación nacional de los Estados miembros en materia de abuso. Estos límites son los siguientes: no puede calificarse como abusivo el hecho de que los contribuyentes nacionales operen con sociedades residentes en otros Estados de la Unión Europea con una fiscalidad más ventajosa; las normas antielusión no pueden aplicarse con carácter general, de tal forma que supongan una restricción injustificada de las libertades europeas legalmente reconocidas; las normas antielusión deben estar configuradas para atacar operaciones artificiales cuya finalidad sea eludir obligaciones tributarias nacionales; las normas antielusión están sometidas al principio de proporcionalidad en su triple vertiente: adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

En ese orden de cosas, nos resulta especialmente criticable las sentencias del Tribunal de Justicia en los casos daneses, ya que suponen un giro interpretativo en una materia tan delicada como la relativa al abuso del derecho desde la perspectiva comunitaria. Lo más relevante y novedoso es que el Tribunal de Justicia reconoce que existe un principio general del derecho de la Unión Europea que obliga a las Administraciones tributarias a reaccionar contra las prácticas abusivas, sin que sea necesaria la existencia de una norma interna que permita reaccionar contra dichas prácticas abusivas. Esta conclusión es contraria al criterio que venía manteniendo el Tribunal de Justicia, puesto que hasta entonces era necesario articular en una base positiva los mecanismos de reacción contra el abuso. Ante tales circunstancias, algunos autores han puesto de manifiesto que con estas sentencias el Tribunal de Justicia reconoce un efecto directo del principio de la prohibición del abuso del derecho que habilita a las autoridades tributarias a reaccionar contra dichas prácticas abusivas. No obstante, a

nuestro modo de ver, la doctrina del efecto directo tiene una serie de requisitos y obligaciones en su formulación que no se pueden entender cumplidos con la simple referencia a la prohibición de abuso como principio general de la Unión Europea. Por todo ello, parece que más que un efecto directo, lo que reconoce es una eficacia supralegal a la potestad de la Administración para hacer frente a situaciones abusivas, lo cual nos parece censurable.

La delimitación entre el correcto uso y el abuso por razones fiscales de los derechos y libertades reconocidos en el TFUE debe basarse en la artificiosidad como elemento objetivo, pues la motivación fiscal del contribuyente de obtener un beneficio fiscal es connatural a toda planificación fiscal, pero no es un elemento suficiente para determinar su ilicitud y, por ende, el abuso. A mayor abundamiento, nos resulta criticable que el Tribunal de Justicia haya reducido el nivel de abuso, no debiera verse influenciado por los trabajos derivados de la OCDE en los que establecen unos requisitos más amplios e indeterminados contra el abuso.

En última instancia, del estudio realizado debemos concluir que la planificación fiscal no puede tildarse de abusiva en sí misma, merece la protección del derecho comunitario si se lleva a cabo a través de unas operaciones o actividades económicas genuinas y auténticas en ese país que reflejen la realidad económica.

15. La norma “general” antiabuso contenida en la ATAD supuso un hito importante en el ámbito de la fiscalidad europea, pues obligó a todos los Estados miembros a adoptar una disposición general contra el abuso en sus ordenamientos nacionales. A pesar de que parte de la doctrina sostenga que esta disposición armoniza una norma general antiabuso en el ámbito del derecho fiscal entre todos los Estados miembros, a nuestro juicio, más que una armonización nos encontramos ante una utópica uniformización, esto es, se exige una aplicación uniforme a través de la fijación de unos mínimos de abuso que todos los Estados deben cumplir. Ahora bien, ello no es óbice para que los Estados puedan establecer disposiciones nacionales más estrictas, por tanto, la uniformización casa con dificultad con la atribución a los Estados de discrecionalidad para ofrecer un nivel de protección más elevado de sus bases imponibles del impuesto sobre sociedades.

Del tenor literal del artículo 6 ATAD se extraen tres elementos que deben concurrir de forma cumulativa para su aplicación.

El primero de los elementos es el elemento subjetivo, al cual se le otorga una gran relevancia. Si bien fija un umbral de abuso muy bajo, capaz de abarcar acuerdos económicos válidos. El haber fijado ese umbral en que “uno de sus propósitos principales” sea obtener una ventaja fiscal, no encuentra su apoyo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en el momento de adoptar la ATAD; a mayor abundamiento, las normas generales antielusión vigentes en los Estados miembros antes de la entrada en vigor de la ATAD, establecían un umbral de abuso mayor (propósito único, esencial o principal). Ante esta cuestión, frente a la que manifestamos nuestra crítica, creemos que la forma razonable de interpretar la referencia a “uno de sus propósitos principales” es que sea, al menos, el propósito principal.

El segundo elemento que ha de concurrir es que la ventaja fiscal sea contraria al objeto y finalidad de la ley aplicable. Sin embargo, determinar el objetivo último de una disposición legal no es una tarea sencilla. Este requisito obliga a realizar una interpretación de los precedentes, contexto y finalidad de las normas en las que se basa la planificación fiscal en cuestión. Con todo, únicamente la elusión mediante la utilización de mecanismos artificiales puede desvirtuar la finalidad de la norma. Por tanto, la artificiosidad delimita la planificación fiscal de la elusión fiscal y, al mismo tiempo, ayuda a diferenciar entre la obtención de una ventaja fiscal en consonancia con el objeto y finalidad de la norma frente al incumplimiento de estas últimas.

El último elemento es que el mecanismo o conjunto de mecanismos “resulten estar falseados”. La utilización del término “falseado” es una desacertada traducción del término original “*are not genuine*” el cual debiera ser traducido como no genuinos o no auténticos. En este sentido, resulta oportuno destacar que el término “falsedad” no se utiliza como sinónimo de simulación, sino más bien como indicativo de que las operaciones realizadas carecen de razones comerciales válidas. Con todo, nos resulta criticable que el artículo 6 ATAD no haya hecho referencia expresa al término “montajes puramente artificiales”, pues era el utilizado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Por otra parte, otro aspecto criticable del artículo 6 ATAD son las consecuencias legales de su aplicación, pues en su apartado tercero se establece que “la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional”. Lo único evidente de ese apartado es que cuando sea calificado como abusivo, el Estado miembro deberá ignorarlo y denegar las ventajas que deriven del mismo. Sin embargo, la norma no aclara si ese negocio tendrá

que ser sustituido por otro a efectos de determinar las consecuencias fiscales oportunas, siendo esta la consecuencia jurídica tradicional de las normas generales antielusión.

Además, en el preámbulo se establece que no se impedirá a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables dichas normas generales, por lo que deja abierta la posibilidad de que las normas generales antiabuso lleven aparejada la imposición de sanciones administrativas, según el criterio de cada Estado miembro. Así pues, se colige que la aplicación e interpretación de la ATAD se deja al arbitrio de los legisladores nacionales, lo que conduce al riesgo de una implementación sesgada y una aplicación heterogénea y fragmentada. Por todo ello, debemos ser críticos y poner de manifiesto que, a nuestro parecer, el legislador europeo tendría que haber regulado expresamente las consecuencias procedimentales y materiales que derivasen de la aplicación de dicho precepto. Las consecuencias de las prácticas abusivas deben determinarse con arreglo al principio de proporcionalidad, es decir, deben contener una definición de su ámbito de aplicación y de sus consecuencias jurídicas de forma clara y precisa; su aplicación debe ser previsible; y, además, que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar su objetivo antielusivo.

16. El artículo 6 ATAD intenta basar su justificación en la necesidad de proteger el mercado interior frente a los abusos. Sin embargo, esta relación casa con dificultad con lo establecido en el artículo 3 del mismo cuerpo normativo, pues en última instancia parece que lo pretende proteger son los intereses fiscales de los Estados en sus respectivas recaudaciones del impuesto sobre sociedades.

Nos parece acertada la posición de España de no transponer el artículo 6 ATAD, en tanto en cuanto el artículo 15 LGT establece una norma para luchar contra el abuso más estricta. Si se hubiese optado por rebajar el umbral para calificar una operación como abusiva, como así ha hecho Grecia, el resultado habría generado una mayor inseguridad jurídica y un claro retroceso con la incorporación de dicho elemento subjetivo.

Con todo, resulta oportuno manifestar que el objetivo de la uniformidad en la aplicación de las normas generales antiabuso a nivel de la Unión Europea no es socavado por aquellos Estados miembros que no adecúan sus normas generales a los elementos establecidos en el artículo 6 ATAD, sino que es la propia ATAD la que impide que esa aplicación uniforme se haga efectiva en el momento en el que a través del artículo 3

ATAD se concede discrecionalidad a los Estados miembros para establecer medidas más restrictivas contra el abuso.

17. Otra cuestión importante es la relativa a la relación entre el artículo 6 ATAD y el derecho primario de la Unión Europea. La ATAD, al tratarse de una norma de derecho derivado, debe ser compatible y respetar lo establecido en el derecho primario, es decir, ser acorde con sus tratados. Sin embargo, de su análisis observamos potenciales incompatibilidades: por un lado, en relación con el bajo umbral de abuso establecido en el elemento subjetivo; y, por otro, en relación con las consecuencias que se deriven de su aplicación. En ambos ámbitos el contenido de la ATAD es confuso y deja demasiada discrecionalidad a los Estados miembros, lo que podría llegar a vulnerar el principio de seguridad jurídica de la Unión Europea.

Antes de la aprobación de la ATAD, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia fijaba el umbral del elemento subjetivo en la finalidad única, esencial o principal de obtener una ventaja fiscal; empero, tras su aprobación, se ha rebajado su umbral, considerando que puede resultar ser abusivo si el “propósito principal o uno de sus propósitos principales” es la obtención de una ventaja fiscal. Esta situación plantea la necesidad de reflexionar críticamente sobre la compatibilidad o incompatibilidad del artículo 6 ATAD con el derecho primario de la Unión Europea. A nuestro modo de ver, el umbral de abuso del elemento subjetivo es demasiado bajo, es connatural a toda la planificación fiscal que uno de los propósitos principales sea obtener una ventaja fiscal, por tanto, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 6 ATAD cualquier planificación sería considerada *per se* como abusiva, lo cual atenta claramente contra el principio de seguridad jurídica. Además, existiría una especie de presunción de culpabilidad, en tanto en cuanto los contribuyentes deberían revertir la presunción general de abuso mediante la presentación de pruebas sólidas que avalen que los negocios llevados a cabo son lícitos y responden a una realidad económica, habiendo actuado en el marco de los derechos que legalmente tiene reconocidos.

Por todo ello, sería deseable que el Tribunal de Justicia revise su contenido y se pronuncie sobre su compatibilidad o incompatibilidad con el derecho primario de la Unión Europea. Sin embargo, la realidad práctica demuestra que, en el ámbito de la fiscalidad, el Tribunal de Justicia ha sido reticente a revisar el derecho derivado a la luz del derecho primario, por lo que, en materia de abuso, llegamos a una conclusión

paradójica, pues parece que el derecho primario ha evolucionado hacia el derecho secundario y no a la inversa.

18. En el marco de las medidas anunciadas por la Comisión Europea en mayo de 2021 sobre “la fiscalidad de las empresas para el siglo XXI”, se encuentra la “propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales”. Esta propuesta de Directiva surge como mecanismo para contrarrestar la clara fragmentación entre la normativa existente en los diferentes Estados miembros para luchar contra la elusión y evasión fiscal. A pesar de que algunos autores la han calificado como ATAD 3, a nuestro modo de ver, surge como una especie de mecanismo híbrido entre la lucha contra la elusión fiscal y el intercambio de información, si bien, debería encuadrarse como una modificación más de la Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, puesto que en definitiva pretende modificar esta última y ampliar las obligaciones de información.

Con todo, del análisis de la propuesta de Directiva se desprenden determinados problemas prácticos y de compatibilidad que pueden derivar en un efecto completamente contrario al objetivo que propugna: “se garantizaría la seguridad jurídica y se reducirían los costes de cumplimiento para las empresas que operan en la UE”. En particular, debemos destacar, entre otros, la utilización de indicadores genéricos que funcionan de forma independiente y que establecen presunciones generales de abuso basadas en determinados criterios estandarizados, lo cual concuerda con dificultad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, además, de ello se deriva una complejidad innecesaria que podría generar una excesiva inseguridad jurídica; la limitación de argumentos o pruebas para rebatir la presunción de tener una sustancia mínima a efectos fiscales, pues apreciamos una posible incompatibilidad con el derecho primario de la Unión Europea; y, por último, observamos una ausencia de proporcionalidad en la denegación de los beneficios.

Por todo ello, teniendo en consideración que las Administraciones fiscales de los Estados miembros tienen a su disposición una pluralidad de normas -las normas antielusión nacionales, la norma antiabuso establecida en la ATAD, la cláusula PPT, las normas específicas antielusión, las disposiciones de intercambio de información, etc.-, no llegamos a comprender -ni está justificado en el preámbulo- la necesidad de aprobar otro

instrumento para contrarrestar las empresas ficticias o sin sustancia económica. Por el contrario, consideramos más apropiado esperar que las normas aprobadas a nivel europeo e internacional produzcan efectos evaluables y tratar de corregir aquellos aspectos controvertidos o mejorables, antes de dejarnos llevar por el impulso de aprobar nuevas y más normas para luchar contra las prácticas elusivas. No debemos basarnos en la creencia -desacertada a nuestro juicio- de que cuantas más normas, mayor seguridad jurídica y mayor éxito en contrarrestar estas prácticas.

ÁMBITO INTERNACIONAL

19. Resulta imprescindible destacar el protagonismo que la OCDE ha tenido en los últimos años como institución que ha liderado los documentos de base política en el ámbito de la fiscalidad internacional. El Modelo de Convenio de la OCDE es tomado como referencia para la confección de múltiples Convenios de Doble Imposición entre distintos Estados. En este sentido, no debemos olvidar que el Modelo de Convenio de la OCDE es una recomendación para los países miembros de la OCDE, pero en modo alguno es un instrumento jurídicamente vinculante. Su función es servir como referencia en la negociación de los Convenios de Doble Imposición.

Como consecuencia del gran impacto del Modelo de Convenio de la OCDE, los comentarios al mismo se han convertido en una guía ampliamente aceptada para interpretar y aplicar su articulado. En este sentido, las Administraciones tributarias de los países miembros de la OCDE asumen el compromiso de seguir sus recomendaciones, pudiendo ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias. Ahora bien, ese mero compromiso de las Administraciones tributarias, en modo alguno vincula a los tribunales de cada Estado.

20. El Plan BEPS supuso un punto de inflexión y un cambio fundamental en la política tributaria internacional, pues trajo consigo la coordinación fiscal internacional como solución contra el traslado de beneficios a otras jurisdicciones y la salvaguarda de las bases imponibles domésticas del impuesto sobre sociedades.

Una de las acciones más significativas del Plan BEPS fue la acción 6, que trataba de impedir la utilización abusiva de los convenios fiscales. En este contexto, debemos poner de manifiesto que uno de los mecanismos internacionales de optimización fiscal

más relevantes es la búsqueda del CDI que resulte más favorable, internacionalmente conocido como *treaty shopping*. Ahora bien, no debemos asimilar el *treaty shopping* con la existencia de abuso de convenio, pues esta última exige demostrar que se ha vulnerado la norma, atentando contra su objetivo o finalidad.

A tal efecto, debemos resaltar que en aquellos supuestos en los que se abusa del convenio existe una correlación entre el abuso y la elusión fiscal, esto es, el abuso de convenios únicamente se produce si concurre la elusión fiscal; y el abuso de convenios facilita la elusión fiscal. Por consiguiente, un contribuyente no puede abusar de un convenio sin eludir impuestos.

En aras de contrarrestar esta práctica abusiva de convenios, de la acción 6 BEPS se derivan unos estándares mínimos a implementar en los CDI, como son la referencia en el preámbulo de su intención de eliminar la doble imposición sin crear oportunidades de doble no imposición y, además, la implementación de alguno de estos mecanismos: la combinación de la cláusula LOB y la PPT; o incluir la PPT.

Estos estándares mínimos de la acción 6 están íntimamente relacionados con la acción 15 BEPS, cuyo objetivo prioritario era agilizar y simplificar la implementación de estos mecanismos. El resultado de la acción 15 fue el MLI, pues todas las medidas adoptadas en este convenio resultan de aplicación directa para todos los CDI de aquellos Estados que los suscriban. El MLI es un logro sin precedentes en la fiscalidad internacional, en tanto sirve de instrumento facilitador de un cambio significativo de forma eficiente. No obstante, hemos de constatar que la existencia de múltiples reservas hace que tenga un impacto menor y no podamos hablar de un auténtico multilateralismo.

21. Tanto el preámbulo del MLI como del MC OCDE 2017 introducen el compromiso de no fomentar la doble no imposición. Esta inclusión es cuanto menos cuestionable, pues tal y como hemos expuesto, no debemos partir de que cualquier forma de *treaty shopping* sea considerada automáticamente como un uso indebido o un abuso de los CDI. En muchas ocasiones, los CDI se diseñan intencionalmente para lograr una no imposición o una imposición reducida para ofrecer incentivos o ventajas a determinados tipos de actividad.

En consecuencia, cuando son los propios Estados firmantes los que ofrecen una ventaja fiscal, no estarán legitimados para culpar a posteriori a los contribuyentes por querer beneficiarse de su contenido, ya sea por medio de una imposición reducida o incluso de la no imposición. Si la operativa seguida tiene una lógica económica y una sustancia, no podrán considerarse abusivas, puesto que no frustran el objeto económico general del convenio.

22. La cláusula PPT se ha incorporado tanto en el MC OCDE 2017 como en el MLI. De su tenor literal se desprende una definición imprecisa e incierta. La posición doctrinal mayoritaria considera que la PPT se divide en dos elementos, uno subjetivo y uno objetivo. Sin embargo, a nuestro modo de ver, en la PPT se establece únicamente la necesaria concurrencia del elemento subjetivo para que resulte de aplicación. La referencia a que sea “conforme con el objeto y el propósito de las disposiciones pertinentes” no actúa como un elemento objetivo, sino más bien como una excepción a los efectos aplicativos de esta cláusula, motivo por el cual discrepamos de la división en dos elementos.

La PPT hace pivotar su aplicación en torno al elemento subjetivo, pues la intención del contribuyente es el elemento esencial. En línea con la ATAD, la PPT también establece un umbral de abuso muy bajo para su aplicación, pues la referencia a “uno de los propósitos principales” crea una regla muy amplia, con el excesivo riesgo de restringir injustificadamente el ejercicio legítimo de las libertades fundamentales reconocidas en el TFUE.

No obstante lo anterior, parece que el párrafo 178 de los comentarios al artículo 29 del MC OCDE 2017 pretende “objetivar” este elemento subjetivo. Esta práctica nos parece criticable, pues en modo alguno se pueden utilizar los comentarios como vehículo para modificar el tenor literal de lo estipulado en el articulado del convenio. De haber querido otorgar relevancia al elemento objetivo, hubiera debido preverse en el propio precepto y no en sus comentarios, pues, aunque estos son una amplia guía de interpretación, carecen de capacidad para modificar el significado originalmente previsto.

23. La PPT se basa en la determinación y clasificación como razonable por parte de la Administración de las razones que subyacen de un negocio que, directa o indirectamente, se aprovecha de un beneficio del convenio. Por ende, otorga una excesiva

discrecionalidad a las Administraciones tributarias, lo cual pone en peligro una de las funciones principales de los convenios fiscales, que es garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes que participan en el comercio internacional. Además, otra cuestión a destacar es que no está claro qué criterios se aplican para distinguir los fines principales de los fines secundarios de una operación; y, tampoco la ponderación entre los distintos fines principales.

24. La PPT establece una excepción según la cual, si la obtención del beneficio es conforme con el objeto y finalidad de las disposiciones pertinentes del convenio, no procede su aplicación. Por tanto, si la Administración tributaria considera como razonable que uno de los propósitos es obtener un beneficio fiscal, resultará aplicable la cláusula PPT; salvo que, el contribuyente demuestre que concurren los requisitos de la excepción, es decir, que es conforme al objeto y finalidad, por lo que se produce una inversión en la carga de la prueba.

A nuestro modo de ver, el hecho de que la carga de probar el elemento subjetivo recaiga en la Administración tributaria y se traslade a los contribuyentes el tener que demostrar que es conforme con el objeto y finalidad de las disposiciones del convenio, rompe el equilibrio entre estos, pues es notablemente más sencillo probar el primero que el segundo. Además, en los comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017 no se establecen directrices explícitas sobre cómo interpretar el objeto y la finalidad, pero sí hacen referencia a cómo interpretar el elemento subjetivo de la PPT.

Por todo ello, si se demuestra que concurren los requisitos de la excepción de la PPT, resultará indiferente que se cumpla el elemento subjetivo, pues no se podrán denegar los beneficios al ser conformes con el objeto y la finalidad. Ahora bien, consideramos que debiera ser la Administración tributaria la que demuestre la concurrencia de indicios de que la operación tiene como propósito principal el obtener una ventaja fiscal y, además, que es contraria al objetivo y finalidad de la disposición pertinente, ya que la Administración tributaria está en una mejor posición para interpretar la intención legislativa.

Por tanto, sería deseable sustituir las conjunciones “a menos que” del MC OCDE 2017 y “excepto” del MLI por “y”, seguida de “que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias no es conforme con el objeto y los propósitos de las

disposiciones pertinentes de este Convenio”, para de esta forma aproximar la PPT al principio guía y hacer una interpretación razonable de la carga de la prueba.

25. Por lo que respecta a la relación entre la PPT y las normas específicas antielusión, cabe poner de manifiesto que, en una primera aproximación, de la lectura del tenor literal la PPT, cuando establece “no obstante las restantes disposiciones del presente Convenio”, parece que la PPT puede tener una doble función: una complementaria y otra de superioridad. No obstante, de un análisis más sosegado se colige que únicamente puede cumplir con la función complementaria.

La función complementaria significa que la PPT refuerza la aplicación de las normas específicas antielusión si ambas están incluidas en el mismo CDI. Por tanto, cuando los actos o negocios llevados a cabo por el contribuyente no estén cubiertos por una norma específica antielusión, la PPT podría resultar de aplicación; asimismo, en igual medida, podría resultar de aplicación si la operativa seguida tenía como objetivo eludir de forma abusiva la aplicación de la norma específica. De hecho, de los párrafos 172 y 173 de los comentarios al artículo 29 MC OCDE 2017 se deriva que la PPT puede resultar de aplicación en aquellos supuestos que queden fuera del ámbito material de la LOB.

Sin perjuicio de lo anterior, discrepamos de la posición mantenida por una parte minoritaria de la doctrina y algún pronunciamiento judicial, que consideran que la norma general antielusión (PPT en este caso) podría aplicarse en aquellos casos en los que también resulta de aplicación una norma específica antielusión.

A nuestro modo de ver, la PPT únicamente puede resultar de aplicación cuando los actos o negocios queden fuera de la aplicación de una norma específica o cuando se haya sorteado de forma abusiva esta última. En consonancia, exceptuando esos supuestos, si resulta de aplicación una norma específica del CDI, la PPT no puede aplicarse, pues ello generaría una inalterable inseguridad jurídica en los contribuyentes, sería una amenaza constante para estos, una espada de Damocles permanente.

26. La PPT genera potenciales problemas de compatibilidad desde la perspectiva del derecho de la Unión Europea, y más concretamente con los principios de seguridad y proporcionalidad. Un motivo de incompatibilidad es el bajo umbral de abuso establecido, pues puede dar lugar a que se aplique de forma desproporcionada, abarcando supuestos

no abusivos. Otro motivo de incompatibilidad es la inversión en la carga de la prueba, pues el hecho de que recaiga en el contribuyente la carga de probar que ha actuado conforme al objeto y propósito de las disposiciones nos parece excesivo e incluso puede obstaculizar la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales. El último motivo de incompatibilidad con el derecho de la Unión Europea serían las consecuencias de su aplicación, ya que estas son poco claras y van más allá de lo necesario, por lo que atentan contra el principio de proporcionalidad.

A mayor abundamiento, en atención a la formulación actual de la PPT se plantean serios problemas de colisión con principios básicos de un Estado de derecho, como la confianza legítima, seguridad jurídica, proporcionalidad en las medidas y la prohibición de la arbitrariedad.

27. Por lo que respecta a la interacción y la concomitancia entre las normas generales antielusión de carácter nacional y la cláusula PPT, en primer lugar, resulta necesario exponer que no existe a la fecha un consenso por parte de la comunidad académica internacional, ni por parte de las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros de la OCDE, respecto a la interacción referida. La respuesta dependerá del sistema jurídico desde el cual se analice, diferenciando entre Estados monistas y dualistas.

Por lo que respecta a nuestro país, consideramos que es un monista moderado, pues requiere la publicación de las normas internacionales para que resulten de aplicación, pero no requiere un acto legislativo propio. Así las cosas, España sería una excepción, puesto que los Estados monistas no aplican las normas generales antielusión nacionales a casos de abuso de convenio. En España no se considera problemática la aplicación de estas normas a nivel de un CDI, si bien es cierto que lo idílico es que exista una cláusula expresa en el propio convenio suscrito en la que se declare que se podrá aplicar la normativa interna a un supuesto convencional para evitar la elusión fiscal. Así se ha previsto expresamente en los siguientes CDI firmados por España: Albania, Andorra, Armenia, Barbados, Bielorrusia, Catar, Chipre, Costa Rica, Finlandia, Georgia, Kazajistán, Jamaica, Moldavia, Omán, Pakistán, Serbia, Singapur, Trinidad y Tobago y Uruguay.

Con todo, a nuestro modo de ver, con independencia de que las normas generales antielusión de carácter nacional puedan aplicarse a situaciones convencionales, es

desacertado tratar de utilizarlas para calificar como abusivas determinadas situaciones de doble no imposición que han sido queridas o no previstas intencionalmente por parte de los Estados contratantes. Las GAARs no pueden utilizarse para modificar o renegociar un convenio.

28. El conferir tanta discrecionalidad a las Administraciones tributarias a la hora de aplicar la PPT conllevará, con toda seguridad, a una propagación del número de litigios entre los contribuyentes que realizan actividades transfronterizas y las Administraciones fiscales que les deniegan los beneficios en aplicación de la PPT. En estos supuestos de desacuerdo tendrán acceso a los Procedimientos de Acuerdo Mutuo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 25.1 MC OCDE. La naturaleza dispositiva de estos procedimientos ha provocado que el discurso de la OCDE y otros Estados se divida en dos alternativas: por un lado, mantenerlos como un mecanismo esencialmente voluntario, pero mejorando su eficacia; y, por otro, introducir el arbitraje obligatorio en los convenios fiscales.

En lo que respecta a los Procedimientos de Acuerdo Mutuo como mecanismos voluntarios, cabe exponer que los tribunales españoles han sido reacios a aplicar un procedimiento amistoso cuando nos encontrásemos ante una cuestión de derecho interno. Además, el Tribunal Supremo consideró que, ante un supuesto constitutivo de aplicación del artículo 15 LGT, no podía acudir a un procedimiento amistoso en “base” al ya derogado artículo 8.2 RD 1794/2008. Por todo ello, con la regulación presente, la Administración tributaria española tiene que admitir el inicio de los procedimientos amistosos contemplados en los CDI también en aquellos casos en los que, partiendo de la existencia de un riesgo de doble imposición, la regulación administrativa derive en la aplicación de una norma general antielusión.

Por otra parte, en los últimos años se ha otorgado un protagonismo creciente al hecho de introducir el arbitraje como mecanismo obligatorio en los CDI. En este sentido, y en aras de no saturar -aún más- a los tribunales de justicia, consideramos que el arbitraje podría ser una gran alternativa para dirimir controversias y fomentar la rápida resolución de los procedimientos, dada la vaguedad de la PPT. Sin embargo, ese escenario está lejos de materializarse, principalmente por las reticencias de las Administraciones tributarias para acudir al arbitraje y, en gran medida, por las numerosas insuficiencias y cuestiones

a mejorar para que el arbitraje sea un auténtico mecanismo alternativo a la justicia derivada por los tribunales.

La elusión fiscal lleva décadas siendo un problema mundial. Sin embargo, a pesar de la proliferación de múltiples mecanismos para tratar de contrarrestarla, apreciamos un arraigo estatal notorio, con una aplicación heterogénea y fragmentada, que impide avanzar de modo firme y decidido al unísono. El derecho exige certeza, y de las normas generales antielusión, se derivan deficiencias generadoras de una gran inseguridad jurídica, cuyo especial perjudicado es el contribuyente. La lucha contra la elusión no puede consistir en un aumento de las potestades administrativas y, paralelamente, menoscabar los derechos y garantías de los contribuyentes.

La solución a estos problemas debe venir dada por el legislador. En consonancia, abogamos por incorporar un estándar antielusión único a los tres niveles normativos: nacional, europeo e internacional. En aras de coadyuvar a una mayor seguridad jurídica, este estándar debiera desligarse del intrincado terreno de las finalidades u objetivos, poniendo énfasis en la artificiosidad y en la ausencia de sustancia económica real. Esta dirección, tendente a objetivar progresivamente los indicios de elusión, permitiría clarificar la evanescente distinción entre el uso y el abuso.

CONCLUSIONS

CONCLUSIONS

NATIONAL LEVEL

1. The problem of the fight against tax avoidance in Spain lies partly in the legislation although it also refers, with particular significance, in the way the Tax Administration and the courts understand the law. For this reason, we understand that the problem of tax avoidance begins with terminology. Hence, it is essential to distinguish between concepts and figures as the responses provided for in the legal system are different.

Legal language is historically rooted and has a particular set of concepts that have been sedimented by the legal experience of each society. However, these concepts must be used correctly in order to prevent the rules from leading to great legal uncertainty. In this sense, the academic community has an important role to play, we must critically monitor the use of the general anti-avoidance rules by the Tax Administration and the courts, criticising -where appropriate- arbitrariness in their application and calling on the legislator to configure these rules correctly.

2. The differentiation between tax avoidance and economy of choice is one of the eternal challenges for the interpreter and applicator of financial and tax law. The economy of choice is characterised by the absence of abuse of the possibilities of legal form. It simply consists of the reasonable and legitimate search for tax savings -choosing between two or more alternatives- all of them legitimate; although, with different tax consequences, the one that is in the taxpayer's best interest from a fiscal point of view.

The economy of choice is framed within the strictest respect for the principles of legality, legal certainty and justice and is, therefore, incompatible with artifice and concealment. It is based on the fundamental economic freedoms recognised for citizens and companies in the various legal systems: the freedom to conduct a business (Article 38 EC), freedom of movement and residence within the European Union (Article 21 TFEU and 45(1) of the Charter of Fundamental Rights of the EU), the free movement of persons, services and capital (Articles 45-48 TFEU), the freedom of establishment (Articles 49-55 TFEU), and the freedom to provide services (Articles 56-62 TFEU).

Where a transaction or business is carried out with the main purpose (or being one of the reasons) of obtaining a tax advantage, it should not automatically be qualified as abusive. If the transaction is genuine in terms of substance, if its business is lawful, valid, and real, no legal reproach can be attached to it. It can therefore be said that the economy of option or tax planning is lawful, and its only limit is artificiality.

3. This research has emphasised the importance of establishing a clear distinction between different types of taxation between which there is a notorious lack of delimitation.

Tax avoidance comprises those transactions or operations which are contrary to its purpose but without directly infringing the law. Generally speaking, the constituent elements of tax avoidance are contrivance as an objective element and the purpose of avoidance as a subjective element. In relation to artificiality, this means a lack of logical and coherent correspondence of the transaction with the underlying economic reality. As regards the subjective element of tax avoidance, i.e., the purpose or aim to obtain a tax advantage, there are different approaches: some general anti-avoidance rules refer to the general purpose; others to the main purpose and others to the sole purpose. However, in our view, the inclusion in the general anti-avoidance rules of the subjective element creates a great deal of legal uncertainty and it would be desirable to advocate for a greater objectivization of the general anti-avoidance rules.

In our view, within the concept of tax avoidance, no distinction can be made between lawful and unlawful tax avoidance. The term avoidance connotes the existence of an artifice appearing to be indicative of abuse, so that unlawfulness will always be implicit in it. Consequently, lawful behaviour should be covered by the economy of choice but should never be considered as lawful tax avoidance.

The fight against tax avoidance has its constitutional justification in the principle of economic capacity through a fair tax system inspired by the principles of equality and progressiveness (Article 31.1 EC). Moreover, it is also justified by the support of public expenditure in accordance with solidarity criteria (Article 31.2 EC).

The figure of abuse is usually referred to by a large part of the academic doctrine as a synonym of avoidance. However, we consider that avoidance is a broader concept

than abuse. In our view, the abuse of a rule is the way in which tax avoidance is achieved; in other words, avoidance is the result achieved by means of abusive transactions or business. Thus, tax avoidance is the ultimate end and abuse is the way to achieve it.

On the other hand, we would have tax evasion, which involves the deliberate concealment or intentional misreporting of income. Evasion is in direct violation of the law and, therefore, often involves criminal liability of the taxpayer.

The concept of fraud is more complex as its use differs from country to country. In Spanish doctrine, the term "tax fraud" is used to refer to the avoidance or abuse of the law. However, a comparative analysis with other European countries shows that the same term is used to refer to cases constituting tax evasion, which distances us terminologically from other European countries and increases, even more if possible, the confusion between the precepts, generating greater legal uncertainty. For all these reasons, we advocate disassociating ourselves from the use of the term fraud to refer to a case of evasion, as in the interests of seeking greater legislative clarity at European level, fraud should be used as a synonym for evasion.

4. The analysis shows that the Spanish tax system has only one general anti-avoidance rule, regulated in article 15 of the GTL. However, we notice an incorrect application of the rules, as the Tax Administration -with the approval of the courts- has used the power of requalification (article 13 GTL) and simulation (article 16 GTL) as if they were general anti-avoidance rules generating confusion between figures and resulting in enormous legal uncertainty.

The choice between these three precepts -articles 13, 15 and 16 GTL- is not a free choice. The administration does not have discretionary power, but rather a regulated power and must seek the right solution in each specific case by considering the circumstances and the general principles of law.

The rule contained in Article 13 of the GTL does not describe a conduct, but based on the conclusion of a legal act or transaction, grants the Tax Administration the power to re-qualify it regardless of the form given to it by the parties. Ultimately, its purpose is to guarantee the application of the corresponding tax according to the true economic capacity revealed by the facts that are qualified according to their true nature or substance.

We therefore find it totally unacceptable that the natural scope of the Tax Administration's qualification or requalification activity has been extended with the "justification" of reacting against tax avoidance in order to replace the will of the legislator with the tax regime that the Tax Administration deems desirable. In such circumstances, it is not possible to speak of law. However, it is related to discretionary decision of the legal operator who assumes the duty to apply it, in this case, the administration in the first place and the courts in the second place.

5. Regarding simulation, since its incorporation into Spanish tax law in 1995, it has been recurrently applied by the tax authorities and most of the case law in cases which, at most, constituted tax avoidance. This has led to a real confusion, despite the different nature and the different elements that make up Articles 15 and 16 of the GTL.

To our knowledge, the rule set out in Article 16 of the GTL is aimed at transactions that may constitute tax evasion, but not avoidance. Concealment is connatural to simulation, whether total (absolute simulation) or partial (relative simulation). Such concealment cannot be mere recklessness, but is knowingly, wilfully concealed. Therefore, simulation is incompatible with the invincible error of prohibition that may justify the exclusion of a penalty; furthermore, it is incompatible with the existence of reasonable interpretative discrepancies exempting guilt, in accordance with the provisions of Article 179.2 d) GTL. If the reasonable interpretation of the rule is an indication for assessing that the taxpayer acted with due diligence and the simulation involves intentional deception, it would be contradictory to consider that conduct constituting simulation cannot be penalised on the basis of that interpretation.

In view of the analysis carried out, it would not be unreasonable to state that simulation has been used disproportionately to counteract cases of tax avoidance, thus becoming a common recourse for the Tax Administration due to the fewer administrative obstacles in its application. Relatedly, this inappropriate use has meant that Article 15 of the GTL has rarely been used.

6. Article 15 GTL establishes the genuine general anti-avoidance rule of the Spanish tax system. This rule regulates the conflict in the application of the tax rule and replaced the former fraud of law regulated in the GTL 1963. Despite the fact that part of the doctrine and the drafters of the Advisory Committee's reports consider Article 15 of the

GTL to be identical to its predecessor, in our opinion, although it is true that both figures may share the same purpose -to combat tax avoidance- Article 15 of the GTL constitutes a new figure that incorporates its own characteristics and overcomes some of the shortcomings of its predecessor. The most relevant aspect in relation to its predecessor is that it does not deal with motives or intentions, but with the effects pursued and achieved which, objectively, are different from those of the business itself. Therefore, the analysis is focused from an objective and not a subjective point of view, which provides greater legal certainty.

The literal wording of Article 15 of the GTL requires the cumulative concurrence of two elements for it to be applicable. The first of these is that the acts or transactions, individually or as a whole, are notoriously contrived to achieve the result obtained. In this regard, it is necessary to emphasise that artificiality does not imply any kind of concealment, since, if the latter existed, Article 16 of the GTL would be applicable. The second element that must be met for its application is purely objective and is that no relevant legal or economic effects other than tax savings result. The fact that the general Spanish anti-avoidance rule has moved away from the subjective element and established an objective element for its application may provide greater legal certainty insofar as it focuses its analysis on the legal or economic effects. It also leaves aside the intricate scope of the intentions or motives that led the taxpayer to carry out such a transaction, which would lead to greater legal uncertainty.

However, despite the technical improvement over its predecessor, this cannot prevent us from referring to the problems that continue to afflict this rule. They are: imprecise denomination, the use of indeterminate legal concepts, the requirement to resort to a special procedure in which there is a notorious imbalance between the parties, and the lack of operability in its application from its beginnings until a few years ago.

In relation to its name, the conflict is an excessively broad and imprecise term, which we find objectionable or, at least, debatable. We consider the terminology used in the regulation of this precept in the respective "Foral Regulations", where it is entitled "anti-avoidance clause", to be much more accurate.

The requirement to resort to the special procedure in order for Article 15 GLT to be applicable, as it stands, undermines the legal certainty of taxpayers. Furthermore, it leads

to an abusive or inappropriate use of other legal institutions, especially simulation. Without prejudice to the foregoing, at the present time, the Advisory Committee has published nine reports in which Article 15 GLT is applicable. After a detailed analysis of the content of these reports, it is clear that their drafters suffer from technical deficiencies and an incorrect interpretation of the general anti-avoidance rule, so that far from clarifying the problem, they have blurred the different clauses and differentiating elements. In this sense, following the criticisms set out above, and in a constructive spirit, we consider the following should be taken into consideration:

i) The need to dissociate ourselves from the reference to civil law fraud as tax law fraud is a different concept to civil law fraud; ii) Article 15 GTL has its own characteristics that distinguish it from the former Article 24 GTL 1963, so they are two different concepts; iii) Article 15 GTL establishes the cumulative concurrence of two requirements for its application, without them being subsumed in a single one, with the Tax Administration having to duly accredit the concurrence of both; iv) Article 15 GLT does not establish the term "motives or purposes" but rather "effects", so that the subjective intention of the taxpayer to carry out a certain business or operation is relegated to second place, the relevant element for these purposes being the objective element; v) Article 15 GLT establishes a series of indeterminate legal concepts, although this is because it covers a wide range of cases. However, these concepts require a correct interpretation and an applicable determination, taking into account the circumstances and facts of the specific case. However, this interpretation cannot be extended to the point of giving them a different meaning.

In view of the above, we consider that the current regulation on the special procedure for the application of article 15 of the GTL suffers from a manifest lack of impartiality and a notorious imbalance between the parties, with the taxpayer being the injured party.

7. In view of the technical and interpretative shortcomings arising from the reports published by the Advisory Committee -and in the interests of providing greater legal certainty and guaranteeing taxpayers' rights- we consider that the composition and regulation of the Advisory Committee should be corrected.

To this end, we propose that the Advisory Committee should be composed of members representative of the various spheres. In this way, we seek to make the guarantee of independence effective, as the current composition shows that there is a clear inequality between the parties. In this sense, we argue that the Advisory Commission should be made up of five members: the President of the Commission will be the President of the Taxpayers' Defence Council, an inspector of the Tax Administration, a judge of the contentious chamber of the Supreme Court, a professor of Financial and Tax Law, and a lawyer and/or economist advisor with extensive experience (more than 10 years).

Furthermore, we consider it essential that the taxpayer should be able to appeal the decision of the Advisory Committee in the event of disagreement, as this possibility does not exist in the current regulation. The Advisory Committee would have a period of two months to resolve the possible concurrence of abuse, and its decision would be binding for the inspection body. In addition, we propose amending the wording of article 194.6 of Royal Decree 1065/2017, of 27 July, so that all the reports issued by the Advisory Commission, both in those cases in which article 15 GTL is applied and those in which it is considered that the circumstances analysed do not constitute tax avoidance or abuse, should be made public.

In this context, we consider that the proposed amendment of the composition of the Advisory Committee, as well as the aspects mentioned in relation to the special procedure, would comply with the guarantee of independence, improve the level of confidence of taxpayers, increase equality between the parties involved. Ultimately, it will also increase legal certainty in one of the area's most in need of it in financial and tax law.

8. The possibility of punishing tax avoidance, either by means of an administrative sanction or a criminal sanction, has been a controversial issue with divergent positions among the doctrine. Regarding administrative penalties, following the reform introduced by Law 34/2015, the reference "without the imposition of penalties" was removed from Article 15 of the GTL, so that it is possible that a case classified as a conflict in the application of the rule could be punished. However, we see some signs of unconstitutionality in the current regulation.

Article 179.2 GTL establishes a series of cases that will not give rise to liability for tax infringement, including "when the necessary diligence has been exercised in

complying with tax obligations". However, it then goes on to establish that, for the purposes of the provisions of that section, in the cases referred to in Article 206 bis of the same body of law, it cannot be considered, unless there is evidence to the contrary, that there is neither due diligence in the fulfilment of obligations nor reasonable interpretation. Furthermore, Article 206 bis establishes that non-compliance with tax obligations by application of Article 15 GTL in the circumstances reflected in its first section constitutes a tax infringement, although this is conditional on there being substantial equality between the case subject to adjustment and that in which an administrative criterion had been established.

This regulation seems to be unfortunate for us and opened to criticism, as it leads to a presumption of guilt by assuming that due diligence has not been exercised and, even more seriously, reversing the burden of proof so that the taxpayer has to prove that he has acted with due diligence or with a reasonable interpretation. Moreover, in no way should the Tax Administration be given the exclusive competence to decide on the reasonable interpretation of the tax rule. The fact that the infringement is supplemented by an interpretative criterion of the Advisory Committee infringes the principle of legality in its dimension of legal reservation, since that criterion lacks regulatory status. Likewise, "substantial equality" is an indeterminate legal concept which the legislator appears to grant the Administration the power to determine, since it is competent, at its discretion, to assess the existence of this element in each particular case, without the taxpayer being able to be certain whether or not his conduct constitutes an infringement. Consequently, in our view, the principles of certainty and legal certainty are also infringed.

As regards the criminal sanction, from the analysis of national legislation and some references to comparative law, we must conclude that tax avoidance cannot be criminally sanctioned. For this it is necessary that the avoidance of tax payment is a fraud in which deception or concealment is necessarily involved. The borderline of punishability must be set at the level of tax evasion.

In short, tax avoidance can be subject to administrative sanction, although by virtue of what has been argued, the content of Articles 179.2 and 206 bis may present problems of constitutionality. Accordingly, we call for their solution by means of a necessary and desirable legal reform. However, despite the fact that part of the doctrine argues that avoidance can be criminally sanctioned, in our opinion, this is not possible.

On the other hand, tax evasion can be punished administratively as well as criminally, although it must be considered on a case-by-case basis. A criminal conviction prevents the imposition of a subsequent administrative sanction for the same facts, as the criminal conviction is sufficient to punish the offence committed. However, part of the doctrine, as well as case law, considers that in those cases in which there is an administrative sanction in the first place it is possible for them to be sanctioned subsequently in the criminal order. Although only when the administrative sanction is not considered sufficient to repress the conduct and, furthermore, the principle of proportionality is respected.

However, we must disagree with this position, because in our opinion, there is a constitutional principle -*non bis in idem*- which prohibits the imposition of two or more sanctions for the same act on the same individuals and on the same grounds. With all due respect, we consider the reasoning of our Constitutional Court to be flimsy when it states that *non bis in idem* is diluted when what is involved is a double ruling -administrative and criminal. What happens in practice, with increasing frequency, is that the Tax Administration imposes a sanction for acts constituting tax evasion and, subsequently, legal proceedings are initiated for a crime against the Public Treasury for the same acts and the same subject. This procedure seems to us to be disproportionate, as it violates the principle of *non bis in idem*. If there are indications of an offence, the Tax Administration should inform the criminal court, suspending the administrative proceedings until the latter reaches a decision. In such a circumstance, two things can happen: either the judgement is a criminal conviction, so that an administrative penalty cannot subsequently be applied; or the judgement is an acquittal, in which case, the Tax Administration would be entitled to impose an administrative penalty if the circumstances are met.

9. The solution to the problems diagnosed must come from the legislator. There should be no place in a constitutional state for ambiguous rules whose core content has to be determined by the courts. This practice is in the Anglo-Saxon tradition, but it does not fit in well with civil law systems. And, even less so, should we attribute competence to the Tax Administration for the delimitation of the content of the rule, as established in article 15 of the GTL, in relation to the mandatory report in article 159 of the same body of law.

Ultimately, we advocate a clearer rule with greater terminological precision, as this would lead to greater legal certainty, confidence in the system and compliance with the law. In order to strike a balance between taxpayers' need for certainty in planning their affairs and the Government's responsibility to protect the tax base and the fairness of the tax system, as a result of the research carried out, we formulated a *lege ferenda* proposal for article 15 GTL¹⁵⁰⁸:

"General anti-avoidance rule".

1. **Abuse** shall be deemed to exist when the "total or partial avoidance of the taxable event or reduction of the tax base or the tax debt by means of a **series of** acts or transactions in which the following circumstances are present:

(a) which, taken individually or as a whole, are manifestly contrived or **unsuitable** to achieve the result obtained.

(b) their use does not give rise to legal or economic effects other than the tax **benefit** and the effects which would have been obtained by the usual or proper acts or business.

2. In order for the Tax Administration to declare the application of the **general anti-avoidance rule**, a favourable report from the Advisory Committee referred to in Article 159 of this Act shall be required.

3. In the assessments made as a result of the provisions of this Article, the tax shall be levied by applying the rule that would have applied to the usual or proper acts or businesses or by eliminating the **tax benefits** obtained, and late payment interest shall be paid **with *ex nunc* effects**.

4. **The Tax Administration shall make public, in the form and at the intervals agreed by regulation, the favourable and unfavourable reports of the Advisory Committee in order to specify the elements constituting the existence of an abuse.**

¹⁵⁰⁸ Emphasis refers to the elements proposed for inclusion.

Ultimately, we state that it could be very useful to establish a non-exhaustive list of indications of possible situations that may lead to abuse, to help identify artificiality, which would provide greater legal certainty to taxpayers. This has been materialised by the Greek tax system after the reform of its general anti-avoidance rule.

10. The analysis of the first chapter shows that the Tax Administration has incorrectly used the rules contained in articles 13, 15 and 16 of the GTL, and, furthermore, this incorrect application has led to the acquiescence of the courts on many occasions. However, the problem does not end there; it is notoriously criticisable that our Supreme Court has made use of figures *extra legem*, most of which have been the object of jurisprudential creation. These figures are the following: indirect business, anomalous legal business and lifting of the veil.

With regard to indirect business, it should be noted that it has been used on repeated occasions by the Tax Administration, with its subsequent approval by the courts, as a way of dealing with the classification of certain transactions without having to resort to fraud of law or conflict in the application of the rule. In other words, it has been used as a subterfuge to carry out an economic interpretation and avoid the pitfall of the special procedure required in the former article 24 GTL 1963 as in the current article 15 GTL. For all these reasons, indirect business cannot be considered as a legal category to combat tax avoidance.

Regarding anomalous legal transactions, the case law of our courts has tried to include under this denomination all transactions affected by an "anomaly", these being transactions involving simulation, fraud, fiduciary transactions and/or indirect transactions. This gives a clear glimpse of the problems that our courts have in making a correct distinction and delimitation of the existing figures.

About the veil piercing approach, it should be noted that it does not add anything useful to the anti-avoidance mechanisms. The cases in which this figure is applied could easily be accommodated in other general anti-avoidance techniques which is why the use of this figure is open to criticism.

By virtue of this, the laxity and lack of rigour on the part of the Supreme Court, which has taken undue refuge in certain figures that have no regulatory support

whatsoever, intermingling, even more so if possible, the correct application of the institutions established in articles 15 and 16 of the GTL, is worthy of criticism. These pronouncements go against the rights and guarantees of taxpayers, which is why we must advocate greater clarity and rigour on the part of our courts, in order to contribute to greater legal certainty.

11. As regards the burden of proof, the general rule is that the burden of proof should be on the creditor of the tax benefit, i.e., the Tax Administration. In tax proceedings, with the exception of penalty proceedings, taxpayers have the obligation to cooperate by providing evidence to justify their position. However, this duty to cooperate with the Tax Administration sometimes results in a latent reversal of the burden of proof and, on other occasions, in a duty to provide prior information, as in the case of DAC 6.

It is reprehensible that the Tax Administration makes recurrent and -almost abusive- use of general indications and presumptions. In the absence of substantial economic effects, it shifts the burden of proof to the taxpayer, who has to provide evidence to prove and justify the economic reasons why the business in question was carried out. In other words, in the face of simple suspicions of a possible abuse, on the basis of generic indications, the burden of proof falls on the taxpayer to prove that he has acted lawfully in accordance with the right he has to plan in the way he considers most appropriate within the law. In view of this criticisable practice, we consider that it should be emphasised that the Administration has to prove the existence of abuse, without incurring in generic indications, with the burden of proof falling on the taxpayer to prove the contrary.

12. In the specific anti-avoidance rules, both the taxable event and the legal consequence are provided for in the law itself, so that no interpretation mechanism is necessary. The application of these rules not only has an impact on the taxable event, but there are also cases in which, without changing the taxable event, the tax base is modified (i.e. thin capitalisation) or interest deductions are limited (i.e. controlled foreign company rules). Their regulatory structure is based on a strict, exhaustive, and detailed factual assumption: they are rules designed *ad hoc* to combat a specific avoidance operation. Moreover, specific anti-avoidance rules have the advantage of closing certain loopholes and have an unquestionable legitimacy. However, a recurrent use of these rules creates more complexity in the existing rules; additionally, the use of these specific rules alone

creates new opportunities for avoidance forcing the rules to be adapted, modified or extended to try to deal with these new opportunities.

The choice of fighting avoidance through general or specific anti-avoidance rules is a matter of legislative policy for each State based on criteria of judgement and necessity. Ultimately, the best solution to combat avoidance is to use both specific and general anti-avoidance rules. Specific rules provide greater certainty because they are more concrete rules, but they are less efficient, as new ways of circumventing their application are constantly being generated, which is why they should be complemented by general anti-avoidance rules. In this regard, it is worth noting that both types of rules are most commonly found in different legal systems.

This being the case, when in the same case both rules coincide, the problem arises as to which of them is applicable. In the Spanish legal system, unlike others, there is no regulation for weighing up which rule takes precedence. However, a large part of the doctrine argues that the specific anti-avoidance rules are a *lex specialis*. So that, in the event of a conflict of rules, by virtue of the principle *lex specialis derogat legi generali*, the specific rule must be applied preferentially, and even to the exclusion of others.

However, we do not share such a position, since in our view a specific anti-avoidance rule does not form a specific case of a general rule, i.e. the hypothesis of the general rule does not include the hypothesis of the specific rule; rather, they are independent rules with separate hypotheses. Consequently, the corollary of the concomitance between the two rules is that the specific rule is preferentially applicable, although it will not exclude the application of the general anti-avoidance rule. The latter could be applicable in those cases where the application of a specific rule has been abusively circumvented or where it exceeds the specific scope of the rule.

EUROPEAN LEVEL

13. The proliferation of general anti-avoidance rules on the European and international scene, far from contributing to the technical refinement of the regulatory response to tax avoidance, has led to even more confusion in this respect. The poor translations of the Court of Justice's judgments into the languages of the Member States, using different categories indistinctly and inconsistently, have contributed to this. For this

reason, we must stress the need to improve legislative technique in order to avoid terminological confusion and to improve translations of judgments.

The fact that certain companies with a presence throughout the European Union take advantage of tax divergences between national systems cannot be described as an abuse, provided that these businesses or operations are real and genuine. This is insofar as tax planning is clearly admissible under EU law and is based on the freedoms legally recognised in the TFEU. Only when the structure is artificial, it can be considered an abusive practice.

In addition, there is a new category that has emerged in recent years, the so-called aggressive tax planning, a concept that is difficult to define and excludes avoidance, evasion and treaty abuse. Although aggressive tax planning has been defined in the preamble of the Commission Recommendation of 6 December 2012, the instrument containing it is *soft law* and therefore not binding. In our view, aggressive tax planning consists of taking advantage of loopholes, discrepancies or asymmetries between two legal systems; it is therefore different from avoidance in that there is no element of artifice or indirect violation of the law, and it is different from evasion in that there is no fraud or concealment, nor is there a direct violation of the law. Aggressive tax planning consists of planning that seeks loopholes in the rules, taking advantage of technicalities, shortcomings and inconsistencies between systems to achieve very low or even zero taxation.

Efforts are currently underway to define and narrow down this term through the initiative "Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in the EU: Addressing the Role of Facilitators", on which the European Commission is expected to pronounce itself during the first quarter of 2023.

14. Despite the fact that this is not a peaceful question and that there are divergent positions in the doctrine, in our opinion, the case law of the Court of Justice has tended towards a unitary concept of the concept of abuse based on its two characteristic elements, objective and subjective, and which is applicable to all areas of tax law, both harmonised and non-harmonised. However, the fact that we consider that there is a single concept of abuse at Community level does not mean that there are no more uncertainties.

For its part, the Court of Justice sets limits to Member States' national legislation on abuse. These limits are as follows: the fact that national taxpayers operate with companies resident in other EU States with more advantageous taxation cannot be classified as abusive; anti-avoidance rules cannot be applied generally in such a way as to entail an unjustified restriction of legally recognised European freedoms; anti-avoidance rules must be designed to attack artificial operations whose purpose is to avoid national tax obligations; anti-avoidance rules are subject to the principle of proportionality in its threefold aspect: appropriateness, necessity and proportionality in the strict sense.

In this respect, we are particularly critical of the judgments of the Court of Justice in the Danish cases, as they represent a change of interpretation in such a sensitive area as the abuse of rights from a Community perspective. The most relevant and novel aspect is that the Court of Justice recognises that there is a general principle of European Union law that obliges Tax Administrations to react against abusive practices, without the existence of an internal rule that allows them to react against such abusive practices being necessary. This conclusion is contrary to the criterion that had been maintained by the Court of Justice until then it was necessary to articulate on a positive basis the mechanisms for reacting against abuse. In these circumstances, some authors have pointed out that with these judgments the Court of Justice recognises a direct effect of the principle of the prohibition of abuse of rights, which enables the tax authorities to react against such abusive practices. However, in our opinion, the doctrine of direct effect has a series of requirements and obligations in its formulation that cannot be understood to be fulfilled by simply referring to the prohibition of abuse as a general principle of the European Union. For all these reasons, it seems that rather than a direct effect, what is recognised is a supralegal effectiveness of the power of the Administration to deal with abusive situations which we find objectionable.

The delimitation between the correct use and abuse for tax reasons of the rights and freedoms recognised in the TFEU must be based on artificiality as an objective element since the taxpayer's tax motivation to obtain a tax benefit is inherent to all tax planning, but it is not a sufficient element to determine its unlawfulness and, therefore, abuse. Additionally, we are critical of the fact that the Court of Justice has reduced the level of

abuse and should not be influenced by the OECD's derivative work -which establishes broader and more indeterminate requirements against abuse-.

Ultimately, we must conclude from the study that tax planning cannot be considered as abusive in itself, it deserves the protection of EU law if it is carried out through genuine and authentic economic operations or activities in that country that reflect economic reality.

15. The "general" anti-abuse rule contained in the ATAD was an important milestone in the field of European taxation, as it obliged all Member States to adopt a general anti-abuse provision in their national laws. Although part of the doctrine argues that this provision harmonises a general anti-abuse rule in the field of tax law among all Member States, in our opinion, rather than harmonisation, we are faced with a utopian standardisation, i.e., uniform application is required through the establishment of minimum abuse thresholds that all States must comply with. However, this does not preclude Member States from establishing stricter national provisions, and therefore uniformity is difficult to reconcile with giving Member States the discretion to provide a higher level of protection for their corporate tax bases.

From the literal wording of Article 6 ATAD, three elements must be cumulatively present in order for it to apply. They are described hereunder:

The first element, which is given great relevance, is the subjective element. Although it sets a very low threshold of abuse, capable of covering valid economic arrangements. The fact that this threshold is set at "one of its main purposes" being to obtain a tax advantage is not supported by the case law of the Court of Justice at the time of the adoption of the ATAD; moreover, the general anti-avoidance rules in force in the Member States before the entry into force of the ATAD established a higher threshold of abuse (sole, essential or main purpose). On this issue, of which we are critical, we believe that the reasonable way to interpret the reference to "one of its main purposes" is that it is at least the main purpose.

The second element is that the tax advantage is contrary to the object and purpose of the applicable law. Nevertheless, determining the ultimate objective of a legal provision is not a straightforward task. This requirement requires an interpretation of the

precedents, context and purpose of the rules on which the tax planning in question is based. However, only avoidance through the use of artificial mechanisms can defeat the purpose of the rule. Thus, artificiality demarcates tax planning from tax avoidance and, at the same time, helps to differentiate between obtaining a tax advantage in line with the object and purpose of the rule as opposed to non-compliance with the latter.

The last element is that the mechanism or set of mechanisms "turn out to be counterfeit". The use of the term "falsified" is a mistranslation of the original term "*are not genuine*" which should be translated as non-genuine or non-authentic. In this regard, it should be noted that the term "falsehood" is not used as a synonym for simulation, but rather as an indication that the transactions carried out lack valid commercial reasons. However, we are critical of the fact that Article 6 ATAD did not expressly refer to the term "wholly artificial arrangements", as this was the term used in the case law of the Court of Justice.

Another criticisable aspect of Article 6 ATAD is the legal consequences of its application, as its third paragraph states "the tax liability shall be calculated in accordance with national law". What is clear from this paragraph happens when it is qualified as abusive, the Member State must disregard it and deny the benefits deriving from it. However, the rule does not clarify whether such business will have to be replaced by other business for the purpose of determining the appropriate tax consequences, this being the traditional legal consequence of general anti-avoidance rules.

Furthermore, the preamble states that Member States shall not be prevented from applying sanctions where such general rules are applicable, thus leaving open the possibility that general anti-abuse rules may be accompanied by the imposition of administrative sanctions, at the discretion of each Member State. Hence, it follows that the application and interpretation of the ATAD is left to the discretion of national legislators what leads to the risk of biased implementation and heterogeneous and fragmented application. For all these reasons, we must be critical and point out that, in our opinion, the European legislator should have expressly regulated the procedural and material consequences deriving from the application of this provision. The consequences of abusive practices should be determined in accordance with the principle of proportionality, i.e., they should contain a clear and precise definition of their scope of application and legal consequences; their application should be foreseeable; and,

furthermore, they should not go beyond what is necessary to achieve their anti-abusive objective.

16. Article 6 ATAD attempts to base its justification on the need to protect the internal market from abuse. However, this relationship is difficult to reconcile with the provisions of Article 3 of the same body of law, as ultimately it seems that it is the fiscal interests of the States in their respective corporate tax collection that it seeks to protect.

We believe that Spain's position of not transposing Article 6 ATAD is correct, insofar as Article 15 GTL establishes a stricter rule to combat abuse. If it had opted to lower the threshold for classifying a transaction as abusive, as Greece has done, the result would have generated greater legal uncertainty and a clear step backwards with the incorporation of this subjective element.

However, it is appropriate to state that the objective of uniformity in the application of the general anti-abuse rules at EU level is not undermined by those Member States that do not bring their general rules into line with the elements set out in Article 6 ATAD. But that it is the ATAD itself that prevents such uniform application from becoming effective when Article 3 ATAD grants discretion to Member States to establish more restrictive anti-abuse measures.

17. Another important issue concerns the relation between Article 6 ATAD and the primary law of the European Union. The ATAD, being a rule of secondary law, must be compatible and respect what is established in primary law, i.e. be in accordance with its treaties. However, from its analysis we observe potential incompatibilities: on the one hand, in relation to the low threshold of abuse established in the subjective element; and, on the other hand, in relation to the consequences that derive from its application. In both areas, the content of the ATAD is unclear and leaves too much discretion to the Member States, which could end up violating the principle of legal certainty of the European Union.

Before the adoption of the ATAD, the case law of the Court of Justice set the threshold of the subjective element at the sole, essential or main purpose of obtaining a tax advantage; however, after its adoption, the threshold has been lowered, considering that it may be abusive if the "main purpose or one of its main purposes" is to obtain a tax

advantage. This situation raises the need to critically reflect on the compatibility or incompatibility of Article 6 ATAD with EU primary law. In our view, the threshold of abuse of the subjective element is too low, it is inherent to all tax planning that one of the main purposes is to obtain a tax advantage. Therefore, in application of the provisions of Article 6 ATAD, any planning would be considered *per se* as abusive, which clearly violates the principle of legal certainty. Furthermore, there would be a kind of presumption of guilt, insofar as taxpayers would have to reverse the general presumption of abuse by presenting solid evidence that the business carried out is lawful and corresponds to an economic reality having acted within the framework of their legally recognised rights.

For all these reasons, it would be desirable for the Court of Justice to review its content and rule on its compatibility or incompatibility with the primary law of the European Union. However, practical reality shows that, in the field of taxation, the Court of Justice has been reluctant to review secondary law in the light of primary law, so that, in matters of abuse, we reach a paradoxical conclusion, as it seems that primary law has evolved towards secondary law and not the other way round.

18. As part of the measures announced by the European Commission in May 2021 on "Company Taxation for the 21st Century", there is the "Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the abuse of shell companies for tax purposes". This proposal for a Directive arises as a mechanism to counteract the clear fragmentation between the existing rules in the different Member States to combat tax avoidance and tax evasion. Although some authors have described it as ATAD 3, in our view, it is a kind of hybrid mechanism between the fight against tax avoidance and the exchange of information, although it should be framed as a further amendment of Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation, since it ultimately aims to amend the latter and extend the reporting obligations.

However, an analysis of the proposed Directive reveals a number of practical and compatibility problems that could lead to an effect completely contrary to its stated objective of "ensuring legal certainty and reducing compliance costs for companies operating in the EU". In particular, we must highlight, among others, the use of generic indicators that operate independently and establish general presumptions of abuse based on certain standardised criteria, which is difficult to reconcile with the case law of the

Court of Justice. Moreover, results in unnecessary complexity that could lead to excessive legal uncertainty; the limitation of arguments or evidence to rebut the presumption of having a minimum substance for tax purposes, as we see a possible incompatibility with EU primary law; and finally, we note a lack of proportionality in the denial of benefits.

Therefore, taking into consideration that Member States' Tax Administrations have at their disposal a plurality of rules (national anti-avoidance rules, the anti-abuse rule laid down in the ATAD, the PPT clause, specific anti-avoidance rules, exchange of information provisions, etc.) we fail to understand -nor is it justified in the preamble- the need to adopt another instrument to counteract fictitious companies or companies without economic substance. On the contrary, we consider it more appropriate to wait for the rules adopted at European and international level to produce measurable effects and to try to correct those aspects that are controversial or could be improved, before being carried away by the urge to adopt new and more rules to combat evasive practices. We should not rely on the belief -misguided in our view- that the more rules, the greater the legal certainty and the greater the success in counteracting these practices.

INTERNATIONAL LEVEL

19. It is essential to highlight the leading role that the OECD has played in recent years as the institution that has spearheaded policy-based documents in the field of international taxation. The OECD Model Tax Convention is taken as a reference for the drafting of multiple Double Taxation Conventions between different States. In this regard, it should not be forgotten that the OECD Model Tax Convention is a recommendation for OECD member countries, but in no way a legally binding instrument. Its function is to serve as a reference in the negotiation of Double Taxation Agreements.

As a consequence of the great impact of the OECD Model Tax Convention, the commentaries to it have become a widely accepted guide for interpreting and applying its articles. In this sense, the Tax Administrations of OECD member countries are committed to following its recommendations, which can be of great help in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the resolution of disputes. However, this commitment on the part of the Tax Administrations in no way binds the courts of each State.

20. The BEPS Plan was a turning point and a fundamental change in international tax policy by bringing about international tax coordination as a solution against profit shifting to other jurisdictions and safeguarding domestic corporate tax bases.

One of the most significant actions of the BEPS Plan was Action 6 which sought to prevent the abusive use of tax treaties. In this context, we must highlight that one of the most relevant international tax optimisation mechanisms is the search for the most favourable Double Taxation Agreement (DTA), internationally known as *treaty shopping*. However, we should not assimilate *treaty shopping* with the existence of treaty abuse, as the latter requires demonstrating that the rule has been violated, violating its objective or purpose.

To this effect, we must emphasise that in those cases where the treaty is abused there is a correlation between abuse and tax avoidance, i.e., treaty abuse only occurs if tax avoidance occurs; and treaty abuse facilitates tax avoidance. Therefore, a taxpayer cannot abuse a treaty without tax avoidance.

In order to counteract this abusive treaty practice, action 6 BEPS derives some minimum standards to be implemented in the DTAs, such as the reference in the preamble to their intention to eliminate double taxation without creating double non-taxation opportunities and, in addition, the implementation of one of these mechanisms: the combination of the LOB clause and the PPT; or the inclusion of the PPT.

These minimum standards of Action 6 are closely related to Action 15 BEPS, whose priority objective was to streamline and simplify the implementation of these mechanisms. The result of Action 15 was the MLI, as all the measures adopted in this convention are directly applicable to all DTAs of those states that sign up to them. The MLI is an unprecedented achievement in international taxation, in that it serves as an instrument to facilitate significant change in an efficient manner. However, we have to note that the existence of multiple reservations means that it has a minor impact and we cannot speak of true multilateralism.

21. Both the preamble of the MLI and the 2017 OECD MTC introduce the commitment not to encourage double non-taxation. This inclusion is questionable to say the least, because as we have argued, we should not assume that any form of *treaty*

shopping is automatically considered as a misuse or abuse of the DTAs. In many cases, DTAs are intentionally designed to achieve non-taxation or reduced taxation in order to provide incentives or advantages to certain types of activity.

Consequently, when it is the signatory States themselves that offer a tax advantage, they are not entitled to blame taxpayers a posteriori for wishing to benefit from its content, whether by means of reduced taxation or even non-taxation. If the operation followed has an economic logic and substance, it cannot be considered abusive, as it does not frustrate the general economic purpose of the convention.

22. The PPT clause has been incorporated in both the OECD MTC 2017 and the MLI. Its literal wording gives rise to an imprecise and uncertain definition. The majority doctrinal position considers that the PPT is divided into two elements: one subjective and one objective. However, in our opinion, the PPT only establishes the necessary concurrence of the subjective element for it to be applicable. The reference to being "in accordance with the object and purpose of the relevant provisions" does not act as an objective element, but rather as an exception to the applicability of this clause, which is why we disagree with the division into two elements.

The PPT pivots its application around the subjective element, as the taxpayer's intention is the essential element. In line with the ATAD, the PPT also sets a very low threshold of abuse for its application as the reference to "one of the main purposes" creates a very broad rule, with the excessive risk of unjustifiably restricting the legitimate exercise of the fundamental freedoms recognised in the TFEU.

Notwithstanding the above, it seems that paragraph 178 of the commentaries to Article 29 of the OECD MTC 2017 seeks to "objectify" this subjective element. This practice seems criticisable to us, as the commentaries can in no way be used as a vehicle for modifying the literal wording of what is stipulated in the articles of the convention. If the objective element were to be given relevance, it should have been provided for in the provision itself and not in the commentaries, since, although these are a broad guide to interpretation, they do not have the capacity to modify the originally intended meaning.

23. The PPT is based on the determination and classification as reasonable by the administration of the underlying reasons for a business that, directly or indirectly, takes

advantage of a treaty benefit. It therefore gives excessive discretion to Tax Administrations, which jeopardises one of the main functions of tax treaties, which is to ensure legal certainty for taxpayers involved in international trade. In addition, another issue is that it is not clear what criteria are applied to distinguish between the main and secondary purposes of a transaction; nor is it clear what the weighting between the different main purposes is.

24. The PPT provides for an exception according to which, if the obtaining of the benefit is in accordance with the object and purpose of the relevant treaty provisions, the PPT does not apply. Therefore, if the Tax Administration considers it reasonable that one of the purposes is to obtain a tax benefit, the PPT clause will be applicable, unless the taxpayer proves that the requirements of the exception are met, i.e., that it is in accordance with the object and purpose, which results in a reversal of the burden of proof.

In our view, placing the burden of proving the subjective element on the Tax Administration and shifting the burden on taxpayers to prove that it is in accordance with the object and purpose of the treaty provisions breaks the balance between them, as it is significantly easier to prove the former than the latter. Moreover, the commentaries to Article 29 of the OECD MTC 2017 do not provide explicit guidance on how to interpret the object and purpose, but they do refer to how to interpret the subjective element of the PPT.

Therefore, if it is shown that the requirements of the PPT exception are met, it is irrelevant whether the subjective element is met, as the benefits cannot be denied as they are in accordance with the object and purpose. However, we consider that it should be for the Tax Administration to prove the existence of indications that the main purpose of the transaction is to obtain a tax advantage. And, furthermore, that it is contrary to the object and purpose of the relevant provision, as the Tax Administration is in a better position to interpret the legislative intention.

It would therefore be desirable to replace the conjunctions "unless" in the 2017 OECD MTC and "except" in the MLI with "and", followed by "it is determined that the granting of the benefit in such circumstances is not in accordance with the object and purposes of the relevant provisions of this Convention". By this means, it will bring the

PPT closer to the guiding principle and to make a reasonable interpretation of the burden of proof.

25. As regards the relationship between the PPT and the specific anti-avoidance rules, it should be noted that, at first glance, from a reading of the wording of the PPT, when it states 'notwithstanding the other provisions of this Convention', it appears that the PPT may have a dual function: a complementary function and a superior function. However, on closer examination, it is clear that it can only fulfil the complementary function.

The complementary function means that the PPT reinforces the application of the specific anti-avoidance rules if both are included in the same DTA. Thus, where the acts or business carried out by the taxpayer are not covered by a specific anti-avoidance rule, the PPT could apply; equally, to the same extent, it could apply if the operation followed was aimed at abusively circumventing the application of the specific rule. Indeed, it follows from paragraphs 172 and 173 of the comments to Article 29 of the OECD MTC 2017 that the PPT may apply in cases that fall outside the material scope of the LOB.

Notwithstanding the above, we disagree with the position held by a minority part of the doctrine and some judicial pronouncements. They consider the general anti-avoidance rule (PPT in this case) could be applied in those cases where a specific anti-avoidance rule also applies.

In our view, the PPT can only apply when the acts or transactions fall outside the application of a specific rule or when the latter has been abusively circumvented. Accordingly, with the exception of these cases, if a specific rule of the DTA applies, the PPT cannot be applied, as this would create an unalterable legal uncertainty for taxpayers, a constant threat to them, a permanent sword of Damocles.

26. The PPT raises potential compatibility issues from the perspective of EU law, and more specifically with the principles of certainty and proportionality. One ground for incompatibility is the low threshold for abuse, as it may lead to a disproportionate application of the PPT, covering non-abusive cases. Another ground of incompatibility is the reversal of the burden of proof, as placing the burden on the taxpayer to prove that he has acted in accordance with the object and purpose of the provisions seems to us

excessive and may even hinder the freedom of establishment and the free movement of capital. The final reason for incompatibility with EU law would be the consequences of their application, as these are unclear and go beyond what is necessary, and thus infringe the principle of proportionality.

Furthermore, the current formulation of the PPT raises serious problems of collision with basic principles of the rule of law, such as legitimate expectations, legal certainty, proportionality of measures and the prohibition of arbitrariness.

27. As regards the interaction and concomitance between the general anti-avoidance rules of a national nature and the PPT clause, first of all, it is necessary to state that there is no consensus to date in the international academic community, nor in the Tax Administrations of the different OECD Member States, on the interaction referred to. The answer will depend on the legal system from which it is analysed, differentiating between monist and dualist states.

As far as our country is concerned, we consider it to be a moderate monist, as it requires the publication of international rules in order for them to be applicable, but does not require a legislative act of its own. This being the case, Spain would be an exception, since monist states do not apply general national anti-avoidance rules to cases of treaty abuse. In Spain, the application of these rules at the level of a DTA is not considered problematic, although it is true that the idyllic situation is that there is an express clause in the treaty itself stating that domestic rules may be applied to a treaty case in order to avoid tax avoidance. This has been expressly provided for in the following DTAs signed by Spain: Albania, Andorra, Armenia, Barbados, Belarus, Qatar, Cyprus, Costa Rica, Finland, Georgia, Kazakhstan, Jamaica, Moldova, Oman, Pakistan, Serbia, Singapore, Trinidad and Tobago and Uruguay.

However, in our view, irrespective of whether general domestic anti-avoidance rules can be applied to treaty situations, it is misguided to try to use them to qualify as abusive certain situations of double non-taxation that have been intentionally intended or not foreseen by the Contracting States. The GAAR cannot be used to amend or renegotiate a treaty.

28. Giving so much discretion to Tax Administrations in the application of the PPT will certainly lead to an increase in the number of disputes between taxpayers engaged in cross-border activities and Tax Administrations that deny them benefits under the PPT. In such cases of disagreement, they will have access to Mutual Agreement Procedures to the extent that the requirements set out in Article 25.1 OECD MTC are met. The dispositive nature of these procedures has caused the discourse of the OECD and other States to be divided into two alternatives: on the one hand, maintaining them as an essentially voluntary mechanism, but improving their effectiveness; and, on the other hand, introducing compulsory arbitration in tax treaties.

With regard to Mutual Agreement Procedures as voluntary mechanisms, it should be noted that the Spanish courts have been reluctant to apply a mutual agreement procedure when faced with a question of domestic law. Furthermore, the Spanish Supreme Court considered that, when faced with a case constituting the application of article 15 GTL, an amicable procedure could not be applied on the "basis" of the now repealed article 8.2 RD 1794/2008. Therefore, with the current regulation, the Spanish Tax Administration must admit the initiation of the mutual agreement procedures contemplated in the DTA also in those cases in which, based on the existence of a risk of double taxation, the administrative regulation results in the application of a general anti-avoidance rule.

On another note, the introduction of arbitration as a compulsory mechanism in DTAs has been given increasing prominence in recent years. In this sense, and in order not to saturate -even more- the courts of justice, we consider that arbitration could be a great alternative for settling disputes and promoting the rapid resolution of proceedings, given the vagueness of the PPT. However, this scenario is far from materialising, mainly due to the reluctance of Tax Administrations to resort to arbitration and, to a large extent, due to the numerous shortcomings and issues that need to be improved for arbitration to be a genuine alternative mechanism to the justice derived by the courts.

Tax avoidance is a long-standing global problem. However, despite the proliferation of multiple mechanisms to try to counteract it, we see a notorious state entrenchment, with a heterogeneous and fragmented application, that prevents firm and

decisive progress as one. The law requires certainty, and general anti-avoidance rules are deficient and generate great legal uncertainty, which particularly affects taxpayers. The fight against tax avoidance cannot consist of increasing administrative powers and, at the same time, undermining taxpayers' rights and guarantees.

The solution to these problems must come through the legislative authority. Accordingly, we advocate for the incorporation of a single anti-avoidance standard at the three regulatory levels: national, European and international. In order to contribute to greater legal certainty, this standard should be detached from the tangled terrain of aims or objectives, emphasising artificiality and the absence of real economic substance. This direction, towards a progressive objectification of the evidence of tax avoidance, would clarify the vanishing distinction between use and abuse.

BIBLIOGRAFÍA

Índice de referencias

1. DOCTRINA

- 1.1. Monografías
- 1.2. Obras colectivas
- 1.3. Capítulos de libro
- 1.4. Artículos en revistas científicas
- 1.5. Fuentes digitales y entradas en páginas web
- 1.6. Otros documentos

2. JURISPRUDENCIA TRIBUNALES ESPAÑOLES

- 2.1. Tribunal Supremo
- 2.2. Tribunal Constitucional
- 2.3. Audiencia Nacional
- 2.4. Tribunales Superiores de Justicia

3. INFORMES DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

4. JURISPRUDENCIA EUROPEA

- 4.1. Tribunal de Justicia (TJCE-TJUE)
- 4.2. Conclusiones Abogado General

5. JURISPRUDENCIA DE TRIBUNALES DE OTROS PAÍSES

6. NORMATIVA

- 6.1. Normativa nacional y foral
- 6.2. Normativa de la Unión Europea y otros documentos oficiales
- 6.3. Legislación de otros países

7. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE)

8. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

9. OTROS DOCUMENTOS

1. DOCTRINA

1.1. Monografías

- ALBADALEJO GARCÍA, M.: *La simulación*, Madrid, Edisofer, 2005.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Derecho financiero y tributario*. Madrid, Escuela de Inspección financiera y tributaria, 1979.
- ALEXY, R.: *A Theory of Constitutional Rights*, New York, Oxford University Press, 2010.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Sociedad profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*, Madrid, Marcial Pons, 2016.
- BOLDÓ RODA, C.: *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado español*, Navarra, Aranzadi, 2006.
- CALVO VÉRGEZ, J.: *La Cláusula Antiabuso tras la Reforma Tributaria*. Navarra, Aranzadi, 2016.
- CAMPION, L.: *La théorie de l'abus des droits*, Bruxelles, Emile Bruylant, 1925.
- CARRASCO PERERA, A.: *Tratado del abuso de derecho y del fraude de ley*, Navarra, Aranzadi, 2016.
- CARRASQUER CLARÍ, M.L.: *El problema del fraude a la ley en derecho tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2002.
- CHAND, V.: *The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties (with special references to the BEPS project)*, Tax Policy Series, Geneva/Zurich, Schulthess, 2018.
- CUNHA, R.: *A new GAAR model: countering tax avoidance and promoting investment thought legal certainty and the Rule of Law*. Doctoral Thesis.
- DE BROE, L.: *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, Amsterdam, IBFD, 2008.
- DE CASTRO, F.: *El negocio jurídico*, Madrid, Civitas, 1985.
- DE JUAN CASADEVALL, J.: *El Principio de No Discriminación Fiscal como Instrumento de Armonización Negativa*, Navarra, Aranzadi, 2010.

— *La Directiva de la Unión Europea contra la elusión fiscal*, Navarra, Aranzadi, 2018.

DELGADO PACHECO, A.: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, Tesis doctoral, 2017.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios*, Navarra, Aranzadi, 2007.

DWORKIN, R.: *Los Derechos en serio*, Barcelona, Ariel, 1984.

EY.: *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Madrid, Fundación impuestos y Competitividad, 2015.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

— *La nueva Ley general tributaria: (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004.

FURUSETH, E.: *The interpretation of Tax Treaties in relation to domestic GAARs*, Amsterdam, IBFD, 2018.

GARCÍA BERRO, F.: *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2018.

GARCÍA FREIRÍA, M.: *La calificación en materia tributaria. Estudio desde la perspectiva del Derecho español y de la Unión Europea*, Tesis doctoral, 2020.

GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

— *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004.

GARRIGUES.: *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017.

GONZÁLEZ DE FRUTOS, U.: *La equidad fiscal entre naciones*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2019.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*, Navarra, Aranzadi, 2001.

Bibliografía

- GONZÁLEZ, SÁNCHEZ, M.: *El Fraude de Ley en Materia Tributaria*, Salamanca, Ediciones Plaza Universitaria, 1993.
- GUERRA REGUERA, M. (2013). *Prescripción de Deudas Tributarias*, Navarra, Aranzadi, 2013.
- HENSEL, A.: *Diritto Tributario*. trad. Dino Jarach, Giuffrè Editore, 1956.
- JOSSERAND, L.: *De l'abus des droits*, Paris, Librairie nouvelle de droit et de jurisprudence, 1905.
- KUŹNIACKI, B.: *Beneficial ownership in international taxation*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2022.
- LANG, M.: *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienna, Linde, 2021, 3º ed.
- LARENZ, K.: *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Barcelona, Ariel, 1966.
- LARRAZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1952.
- LAZAROV, I.: *Anti-Tax Avoidance in Corporate Taxation under EU Law: The Internal Market Narrative*, Amsterdam, IBFD Doctoral Series, vol. 62, 2022.
- LÓPEZ LÓPEZ, H.: *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid, 2009.
- MARÍN BENÍTEZ, G.: *La relevancia jurídica de la motivación fiscal. Influencia del “business purpose” en el ordenamiento tributario español*, Madrid, Dykinson, 2009.
- *Vías menos gravadas y arbitraje fiscal. Análisis de su licitud en el ordenamiento tributario español*, Tesis doctoral, 2012.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: *La reforma de la Ley General Tributaria: la última evolución y adaptación del derecho tributario general: comentarios a la Ley 34/2015, de 21 de setiembre, de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de setiembre*, Valencia Tirant lo Blanch, 2015.

- MORENO CORTE, M.: *La posición jurídica de la Administración y del obligado tributario ante el descubrimiento de hechos fiscales con relevancia penal*, Navarra, Aranzadi, 2022.
- OLIVARES OLIVARES, B. D.: *El reto de regular la elusión tributaria. Hacia el Derecho Tributario basado en la evidencia*, Navarra, Aranzadi, 2021.
- ORÓN MORATAL, G.: *La configuración constitucional del gasto público*, Madrid, Tecnos, 1995.
- PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 1ª ed., 2009.
- *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Navarra, Civitas, 2ª ed., 2021.
- PÉREZ ARRAIZ, J.: *El Fraude de ley en el derecho tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1996.
- PIANTAVIGNA, P.: *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Turín, Giappichelli, 2011.
- PISTONE, P.: *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, Padova, Cedam, 1995.
- PONT CLEMENTE, J.F.: *La economía de opción*, Madrid, Marcial Pons, 2006.
- ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid, Marcial Pons, 1ª ed., 1994.
- *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2ª edición, 1999.
- RUBINO, D.: *El negocio jurídico indirecto*, Madrid, Revista Derecho Privado, 1953.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: *El fraude a la Ley Tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Navarra, Aranzadi, 2006.
- RUIZ SERRAMALERA, R.: *Derecho civil, el negocio jurídico: elementos y eficacia del negocio, la representación*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1980.
- RUIZ TOLEDANO, J.I.: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, Valencia, CISS, 1998.

- SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: *La Erosión de las Bases Imponibles Societarias*, Navarra, Aranzadi, 2019.
- SANZ GÓMEZ, R.J.: *Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea*, Barcelona, Bosch Editor, 2010.
- SEILER, M.: *GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU*, Vienna, Linde, 2016.
- SERRANO ANTÓN, F.: *Manual de derecho financiero y tributario de la Unión Europea*, Madrid, Servicio Publicaciones Facultad Derecho Universidad Complutense de Madrid, 1ª ed., 2019.
- SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas*, Madrid, La Ley, 2ª ed., 1990.
- SOLS LUCIA, A.: *El fraude a la ley: estudio analítico del art. 6.4.º del Código civil en la doctrina y jurisprudencia*, Barcelona, Bosch, 1989.
- SZUDOCZKY, R.: *The sources of EU law and their relationships: lessons for the field of taxation*, Amsterdam, IBFD doctoral series, 2014.
- TARSIANO, A.: *La elusión fiscal. Forma y sustancia en el derecho tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2021.
- TRIDIMAS, T.: *The general principles EU law*, Oxford, Oxford University Press, 2º ed., 2006.
- VAN WEEGHEL, S.: *The improper use of tax treaties: with particular reference to the Netherlands and the United States*, London, Kluwer Law International, 1998.
- VEGA BORREGO, F.A.: *Limitation on benefits clauses in double taxation conventions*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2006.
- ZIZZO, G.: *La clausola generale antiabuso. Tra certezza del diritto ed equità del prelievo*, Pisa, Pacini Giuridica, 2022.

1.2. Obras colectivas

- ATIENZA, M.; RUIZ MANERO, J.: *Ilícitos atípicos*, Madrid, Trotta, 2000.
- AA.VV.: *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

- BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; SOLER ROCH, M.T.: *Derecho financiero*, Alicante, Compas, 1989.
- BECKER, H.; WURM, F.J.: *Treaty shopping: an emerging tax issue and its present status in various countries*, Deventer, Kluwer Law and Taxation publishers, 1998.
- DEL VALLE CALZADA, E.; SEVILLA BERNABÉU, B.: *Políticas Fiscales y Derechos Humanos. Crónica de una relación olvidada y propuestas para su integración*, Fundación Alternativas, n.º 106, 2022.
- DIEZ PICAZO, L.; GUILLÓN BALLESTEROS, A.: *Sistema de Derecho Civil, Tomo I. Introducción. Derecho de la persona. Autonomía privada. Persona jurídica*, Madrid, Tecnos, 2001.
- GROSCLAUDE, J.; MARCHESOU, P.: *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, 2001.
- HASLENER, W.; PANTAZATOU, K.: *Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*, Luxembourg, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, 2022.
- JUSTE RUIZ, J.; CASTILLO DAUDI, M.; BOU FRANCH, V.: *Lecciones de Derecho Internacional Público*, Valencia, Tirant lo Blanch, 3º ed., 2018.
- MANGAS MARTÍN, A.; LIÑÁN NOGUERAS, D.J.: *Instituciones y derecho de la Unión Europea*, Madrid, Tecnos, 10º ed., 2020.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; CASADO OLLERO, G.; ORÓN MORATAL, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 33º edición, Madrid, Tecnos, 2022.
- MOSQUERA, I.; CUBILLOS, J.; HEITMULLER, F.: *Toolkit for the Design and Effective Implementation of Domestic and International General Anti-Avoidance Rules*, The Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), 2022.

1.3. Capítulo de libro

- AKIE UTUMI, A.C.: “Tax morality – the new frontier?”, en KOFLER, G.; MASON, R.; RUST, A. (eds.) *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, Amsterdam, IBFD, 2021, online resource.

- ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A.: “Implementing the Multilateral Instrument in Spain”, en KOFLER, G.; LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; SPIES, K.; STARINGER, C. (eds.) *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, Amsterdam, IBFD, vol. 21, 2021, pp. 839-869.
- ARNOLD, B.J.: “Responses to Tax Avoidance”; en GAMMIE, M. (ed.) *Striking the Balance: Tax Administration, Enforcement and Compliance in the 1990’s*, London, The Institute for Fiscal Studies, 1996, pp. 201-208.
- ARRIBAS PLAZA, D.; LÓPEZ TAMAYO, M.; SÁNCHEZ LÓPEZ, A.: “Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios para evitar la doble imposición”, en GARRIGUES, *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017, pp. 163-189.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.: “Prólogo”, en DELGADO PACHECO, A.: *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, Navarra, Aranzadi, 2018.
- “Aproximación a un concepto jurídico de fraude y evasión tributarias, elusión fiscal, abuso y planificación fiscal”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 35-55.
- AVI-YONAH, R. S.; PANAYI, C.: “Rethinking treaty-shopping: lessons for the European Union”, en LANG, M.; PISTONE, P.; SCHUCH, J.; STARINGER, C.; STORCK, A.; ZAGLER, M. (eds.) *Tax Treaties: Building Bridges between law and economics*, Amsterdam, IBFD, 2010, pp. 21-50.
- AVI-YONAH, R.; XU, H.: “The transitional period and its impact on tax competition and the implementation of the BEPS project”, en PISTONE, P.; WEBBER, D. (eds.) *The implementation of Anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, Amsterdam, IBFD, 2018, pp. 209-255.
- BACIGALUPO, S.: “Presupuestos de la tipicidad del delito fiscal y fraude a la ley en el ámbito tributario”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Navarra, Aranzadi, 2010, Tomo I, pp. 529-552.

BÁEZ MORENO, A.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “La norma general contra las prácticas abusivas de ATAD”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 131-170.

— “The general anti-abuse rule of the Anti-tax Avoidance Directive”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A. (eds.) *Combating Tax Avoidance in the UE: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2019, pp. 113-143.

BLOKKER, N.: “Skating on Thin Ice? On the Law of International Organizations and the Legal Nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention”, en DOUMA, S.; ENGELN, F. (eds.) *The legal status of the OECD commentaries*, Amsterdam, IBFD, 2008, online source.

BOSCH CHOLBI, J.L.: “Las actuaciones de la oficina de lucha contra el fraude a la hacienda de la Unión Europea -OLAF- y las exigencias de coordinación con los Estados miembros”, en GARCÍA PRATS, F.A. (coord.) *Gobernanza económica e integración fiscal en la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2016, pp. 143-177.

BOURGEOIS, M.; NOLLET, A.: “Chapter 5: Belgium”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 83-107.

BOURGEOIS, M.; TRAVERSA, E.: “Belgium”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rome, IFA, vol. 95a: Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, 2010, pp. 127-148.

BRAUNER, Y.: “International tax treaty dispute resolution, the mutual agreement procedure, and the promise of mandatory arbitration for developing countries”, en BRAUNER, Y. (ed.) *Research Handbook on International Taxation*, Cheltenham, Edward Elgar, 2020, pp. 191-216.

— “A Good example? The increasing use of example in the OECD model commentaries”, en KOFLER, G.; MASON, R.; RUST, A. (eds.) *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, Amsterdam, IBFD, 2021, online resource.

- BURIAK, S.: “The application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Tax Treaty Entitlement*, Amsterdam, IBFD, 2019, pp. 23-53.
- CALDERÓN CARRERO, J. M.: “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”, en GARCÍA NOVOA, C.; LÓPEZ DÍAZ, A. (coords.) *Temas de Derecho Penal Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pp. 193-224.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “La reforma de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria acometida por la ley 34/2015”, en MERINO JARA, I. (dir.) *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Barcelona, Huygens editorial, 2016, pp. 25-60.
- CASHMERE, M.: “Chapter 2: Australia”, en BROMWYN, K. (ed.) *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*, New York, Springer, 2012, pp. 25-64.
- CENCERRADO MILLÁN, E.: “La subcapitalización”, en CORDÓN EZQUERRO, T. (dir.) *Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas)*, Madrid, Centro de Estudios Fiscales, 2010, pp. 637-691.
- CERIONI, L.: “Corporate tax harmonisation - stage II: coordination to fight tax avoidance and harmful tax competition”, en HJI PANAYI, C.; HASLEHNER, W.; TRAVERSA, E. (eds.) *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, pp. 294-319.
- CHAND, V.: “Interaction of domestic general anti-abuse measures with tax treaties”, en DANON, R. (ed.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): impact for European and international tax policy*, Tax Policy Series, Geneva/Zurich, Schulthess, 2016, pp. 255-285.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.: “Litigiosidad procedimental: causas y propuestas de mejora”, en EY, *Cuestiones actuales en los procedimientos de aplicación de los tributos y propuestas de mejora*, Madrid, Fundación de Impuestos y Competitividad, 2022, pp. 449-483.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.; HERRERA MOLINA, P.M.: “Prevención del fraude fiscal y cláusulas antiabuso en el impuesto sobre la renta de no residentes”, en PATÓN GARCÍA, G. (coord.) *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Madrid, Wolters Kluwer, 2016, pp. 368-392.

- COLLADO YURRITA, M.A.; PATÓN GARCÍA, G.: “La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria. Problemas aplicativos”, en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); MORENO GONZÁLEZ, S. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (coords.) *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Barcelona, Atelier, 2008, pp. 76-94.
- CORDÓN EZQUERRO, T.; GUTIÉRREZ LOUSA, M.: “Las cláusulas antielusión en el Impuesto sobre Sociedades: la subcapitalización”, en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); MORENO GONZÁLEZ, S. SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (coords.) *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Barcelona, Atelier, 2008, pp. 187-224.
- CRUZ PADIAL, I.; BAHÍA ALMANSA, B.: “Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Navarra, Aranzadi, 2010, Tomo I, pp. 487-506.
- DA SILVA, B.: “BEPS action 6 and the LOB provision: restoring the debate on the compatibility with EU law”, en PISTONE, P.; WEBBER, D. (eds.) *The implementation of Anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, Amsterdam, IBFD, 2018, pp. 133-166.
- DANON, R.: “The principal purposes test under the OECD and UN model tax conventions: impact for taxpayers and limits for states under international law”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 682-726.
- “Interpreting tax treaties in light of investment agreements: the role of the principle of systemic integration in tax treaty disputes”, en PISTONE, P. (ed.) *Building Global International Tax Law. Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam, IBFD, 2022, online source, chapter 24.
- DE BROE, L.: “The Belgian rule against abusive practices in VAT matters”, en HINNEKENS, L.; HINNEKENS, P. (eds.) *A vision of taxes within and outside european borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2008, pp. 111-149.

- “Tax treaty and the EU law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6”, en DANON, R. (ed.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): impact for European and international tax policy*, Tax Policy Series, Geneva/Zurich, Schulthess, 2016, pp. 197-252.
- DE LA FERIA, R.: “EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms”, en LOUTZENHISER, G.; DE LA FERIA, R. (eds.) *The dynamics of taxation: essays in honour of Judith Freedman*, Hart Publishing, Oxford, 2020, pp. 155-183.
- DELGADO PACHECO, A.: “La aplicación jurisprudencial de los nuevos conceptos en materia de abuso: perspectiva española”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 367-389.
- DI PIETRO, A.: “Las medidas antiabuso en el derecho italiano”, en LABEAGA AZCONA, J.M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. (dirs.) *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, pp. 379-388.
- DOMÍNGUEZ, D.: “Implementing the Multilateral Instrument in Germany”, en KOFLER, G.; LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; SPIES, K.; STARINGER, C. (eds.) *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, Amsterdam, IBFD, vol. 21, 2021, pp. 447-468.
- DOURADO, A.P.: “Tax avoidance: revisited in the EU BEPS context”, en DOURADO, A.P. (ed.) *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Amsterdam, EATLP International Tax Series, 2017, pp. 3-22.
- DUBUT, T.: “Chapter 13: France”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 275-286.
- DUFF, D. G.: “Responses to treaty shopping: a comparative evaluation”, en LANG, M.; PISTONE, P.; SCHUCH, J.; STARINGER, C.; STORCK, A.; ZAGLER, M. (eds.) *Tax Treaties: Building Bridges between law and economics*, Amsterdam, IBFD, 2010, pp. 75-102.
- DUFF, D.G.; GUTMANN, D.: “General report Subject 1”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rotterdam, IFA, vol. 105A: Reconstructing the treaty network, 2020, pp. 12-52.

- ELLIFFE, C.; SMITH, A.: “Chapter 22: New Zealand”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 457-471.
- ELLIFFE, C.: “The meaning of the principal purpose test: one ring to bind them all?”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 774-807.
- ENGLISCH, J.: “La cláusula antiabuso de alcance general en el ordenamiento tributario alemán”, en LABEAGA AZCONA, J.M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. (dirs.) *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, pp. 389-410.
- EVANS, C.: “Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies”, en HEAD, J.G.; KREVER, R. (eds.) *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Amsterdam, Kluwer Law International, 2009, pp. 529-560.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “Abuso de las posibilidades de configuración jurídico-privada y delito fiscal”, en BACIGALUPO, S.; FEIJOO SÁNCHEZ, B.; ECHANO BASALDUA, J.I. (coords.) *Estudios de Derecho Penal. Homenaje al profesor Miguel Bajo*, Madrid, Editorial Universitaria Ramón Areces, 2016, pp. 915-934.
- FAYOS COBOS, C.: “El ámbito de aplicación de la Directiva y el principio de subsidiariedad”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 115-129.
- “The scope of the Directive and the principle of subsidiarity”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (eds.) *Combating Tax Avoidance in the UE: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2019, pp. 101-111.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.: “Terminación convencional de los procedimientos inspectores”, en PONT MESTRES M.; PONT CLEMENTE J.F., (dirs.), *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2003, pp. 315-325.

- FLORIS DE WILDE, M.: “Is the ATAD’s GAAR a Pandora’s Box?”, en PISTONE, P.; WEBBER, D. (eds.) *The implementation of Anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, Amsterdam, IBFD, 2018, pp. 301-328.
- FREEDMAN, J.: “The Anatomy of Tax Avoidance Counteraction: Abuse of Law in a Tax Context at Member State and European Union Level”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Chippingham, Hart Publishing, 2011, pp. 365-380.
- GAMMIE, M.: “Tackling Tax Avoidance: The Use and Growth of Statutory “Avoidance” Language”, en LOUZENHISER, G.; DE LA FERIA, R. (eds.) *The dynamics of taxation: essays in honour of Judith Freedman*, Hart Publishing, Oxford, 2020, pp. 135-153.
- GARANDILLAS MARTOS, S.: “La tributación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones ocultas: discrepancia jurisprudencial”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 391-408.
- GARCÍA ANTÓN, R.: “Reflexiones sobre la PPT en el artículo 7(1) MLI y Países en Desarrollo”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 255-275.
- GARCÍA BERRO, F.: “Seguridad jurídica y confusión de cláusulas generales antiabuso (simulación, conflicto y alternativas legítimas de tributación)”, en MARTÍN LÓPEZ, J.; PÉREZ BERNABEU, B. (dirs.) *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro*, Pamplona, Aranzadi, 2019, pp. 231-247.
- GARCÍA NOVOA, C.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, en PATÓN GARCÍA, G. (coord.) *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Madrid, Wolters Kluwer, 2016, pp. 200-244.
- GARCÍA PRATS, F. A.: “Cláusulas antielusión en el Impuesto sobre Sociedades: los precios de transferencia”, en COLLADO YURRITA, M.A. (dir.); MORENO GONZÁLEZ, S.; SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. (coords.) *La lucha contra el fraude fiscal*, Barcelona, Atelier, 2008, pp. 168-186.

— “Is it possible to set a coherent system of rules on direct taxation under EC Law requirements?”, en HINNEKENS, L.; HINNEKENS, P. (eds.) *A vision of taxes within and outside European borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2008, pp. 429-448.

— “The abuse of tax law: prospects and analysis”, en BIZIOLI, G. (ed.) *Essays in International and European Tax Law*, Napoli, Jovene Editore, 2010, pp. 50-148.

— “La política de la Unión Europea en materia de lucha contra la planificación fiscal agresiva ¿propuesta necesaria y adecuada?”, en GARCÍA PRATS, F.A. (coord.) *Gobernanza económica e integración fiscal en la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2016, pp. 13-39.

GARCÍA PRATS, F.A.; HASLEHNER, W.; HEYDT, V.; KEMMEREN, E.; KOFLER, G.; LANG, M.; LÜDICKE, J.; NOGUEIRA, J.; PISTONE, P.; RAVENTOS-CALVO, S.; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, E.; RICHELLE, I.; RUST, A.; SHIERS, R.; VALENTE, P.: “EU Report Subject 1”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rotterdam, IFA, vol. 103A: Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, 2018, pp. 59-93.

GARCÍA PRATS, F.A.; HASLEHNER, W.; HEYDT, V.; KEMMEREN, E.; KOFLER, G.; NOGUEIRA, J.; PISTONE, P.; RAVENTOS-CALVO, S.; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, E.; RICHELLE, I.; RUST, A.; SHIERS, R.; VALENTE, P.: “EU Report Subject 1”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rotterdam, IFA, vol. 105A: Reconstructing the treaty network, 2020, pp. 53-80.

GOMBOTZ, S.; KNOTZER, C.: “Implementing the Multilateral Instrument in Austria”, en KOFLER, G.; LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; SPIES, K.; STARINGER, C. (eds.) *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, Amsterdam, IBFD, vol. 21, 2021, pp. 135-166.

GOVIND, S.; PISTONE, P.: “The relationship between tax treaties and the multilateral instrument: compatibility clauses in the multilateral instrument”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: analysis and effects*, Netherlands, Kluwer Law International, 2018, pp. 111-137.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.: “El alcance material y formal del Plan BEPS: viejos conocidos, nuevos amigos y la necesidad de un nuevo enfoque”, en ALMUDÍ

- CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P. (dirs.) *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2017, pp. 37-66.
- “La interacción de normas anti-abuso”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (dirs.) *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2017, pp. 151-195.
- HERRERA MOLINA, P. M.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “El fraude a la ley tributaria en el Derecho español”, en SOLER ROCH, M. T.; SERRANO ANTÓN, F. (dirs.) *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, IEF, Madrid, 2002, pp. 19-57.
- JAIN, N.: “GAAR: Taxpayers’ rights and obligations”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 507-530.
- JUAN LOZANO, A.M.: “El fraude fiscal en la jurisprudencia (TJUE, TC y TS)”, en GIMÉNEZ-REYNA, E.; RUIZ GALLUD, S. (coords.) *El fraude fiscal en España*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 513-545.
- KADET, J.: “General anti-avoidance and ‘form versus substance’ concept”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 748-761.
- KOFLER, G.; TUMPEL, M.: ““Abuse” in Direct and Indirect Community Tax Law: A Convergence of Standards?”, en LANG, M.; MELZ, P.; KRISTOFFERSSON, E. (eds.) *Value Added Tax and Direct Taxation: similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, pp. 471-481.
- KOFLER, G.: “EU power to tax: competences in the area of direct taxation”, en HJI PANAYI, C.; HASLEHNER, W.; TRAVERSA, E. (eds.) *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, pp. 11-50.
- KOUTRAKOS, P.: “The Emsland-Stärke Abuse of Law Test in the Law of Agriculture and Free Movement of Goods”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition*

of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?, Chippenham, Hart Publishing, 2011, pp. 203-217.

KREVER, R.; MELLOR, P.: “Chapter 3: Australia”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 45-64.

KUŹNIACKI, B.: “The GAAR (Article 6 ATAD)”, en HASLEHNER, W.; PANTAZATOU, K.; KOFLER, G.; RUST, A. (eds.) *A guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, pp. 127-173.

— “Will BEPS redefine how countries Will design domestic GAARs? Spot on the PPT’s key constituencies”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 762-773.

LANG, M.; HEIDENBAUER, S.: “Wholly artificial arrangements”, en HINNEKENS, L.; HINNEKENS, P. (eds.) *A vision of taxes within and outside european borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2008, pp. 597-615.

LANG, M.: “Cadbury Schweppes’ Line of Case Law from the Member States’ Perspective”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Chippenham, Hart Publishing, 2011, pp. 435-458.

— “GAARs – stay away from them!”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 675-681.

LEIDHAMMAR, B.: “National concepts”, en MEUSSEN, G. (ed.) *The burden of proof in tax law*, Amsterdam, EATLP International Tax Series, 2013, pp. 19-26.

LEONARD, B.: “Tratados fiscales y Derecho de la Unión Europea: la recomendación del Paquete ATAP y el encaje de los convenios tributarios entre Estados miembros y con países terceros”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 529-546.

- LI, J.: “Beneficial ownership in tax treaties: judicial interpretation and the case for clarity”, en BAKER, P.; BOBBETT, C. (eds.) *Tax polymath: a life in international taxation*, Amsterdam, IBFD, 2011, pp. 187-209.
- LUCAS DURÁN, M.: “Coordinación en el seno de la Unión Europea para luchar contra el fraude y elusión fiscales. Viejas y nuevas medidas”, en ADAME MARTÍNEZ, F.J.; RAMOS PRIETO; J. (coords.) *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, pp. 615-643.
- MACARRO OSUNA, J.M.: “La jurisprudencia en materia de IVA, base de la doctrina del TJUE sobre el concepto de abuso del Derecho”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 99-131.
- MAISTO, G.: “Counteracting tax treaty abuses from a European perspective: frictions and interactions between the OECD PPT and the ATAD GAAR”, en KOFLER, G.; MASON, R.; RUST, A. (eds.) *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honor of H. David Rosenbloom*, Amsterdam, IBFD, 2021, online resource.
- “The friction of domestic anti-avoidance rules with treaty GAARs: EU experience”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 633-674.
- MARÍN BENÍTEZ, G.: “El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P. (dirs.) *El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2017, pp. 85-108.
- “La Unión Europea, las competencias en materia de fiscalidad y el abuso de las libertades comunitarias”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 41-66.

— “The European Union, the state competence in tax matters and abuse of the UE freedoms”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (eds.) *Combating Tax Avoidance in the UE: Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2019, pp. 39-60.

MARRES, O.; DE GROOT, I.: “The general anti-abuse clause in the EU Parent-Subsidiary Directive”, en WEBER, D. (ed.) *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid*, Amsterdam, IBFD, 2017, pp. 225-247.

MARTÍN QUERALT, J.: “Prólogo”, en CARRASQUER CLARÍ, M.L.: *El problema del fraude a la ley en derecho tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2002, pp. 17-23.

— “El derecho a la defensa en los procedimientos sancionadores tributarios”, HINOJOSA TORRALVO, J.J. (dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona, Atelier, 2012, pp. 211-242.

MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “The prohibition of abuse of EU tax law and the codification of the EU GAAR”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 1011-1044.

— “International investment agreements and anti-tax avoidance measures: incoherencies in the international law system, “systemic interpretation” and taxpayer rights”, en PISTONE, P. (ed.) *Building Global International Tax Law. Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam, IBFD, 2022, online source, chapter 25.

MARTÍN LÓPEZ, J.; GIL GARCÍA, E.: “Chapter 25: Spain”, en DOURADO, A.P. (ed.) *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Amsterdam, EATLP International Tax Series, 2017, pp. 637-668.

— “Chapter 32: Spain”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Implementing Key BEPS Actions: where do we stand?*, Amsterdam, IBFD, vol. 12, 2019, pp. 805-837.

MARTIN, P.: “The notion of beneficial ownership in EU and french case law”, en PISTONE, P. (ed.) *Building Global International Tax Law. Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam, IBFD, 2022, online source, chapter 19.

- MARTÍNEZ LAGUNA, F.D.: “La desnaturalización del abuso y los (nuevos) límites de la planificación fiscal: entre la recaudación y el desaliento”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 57-78.
- MITROYANNI, I.: “Chapter 2: European Union”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, Amsterdam, IBFD, pp. 21-44.
- MONDINI, A.: “El principio comunitario de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: ¿de parámetros de legitimidad de las normas tributarias a principio general en los procedimientos de aplicación de los tributos?”, en FERNÁNDEZ MARÍN, F.; FORNIELES GIL, A. (coords.) *Derecho comunitario y procedimiento tributario*, Barcelona, Atelier, 2010, pp. 134-162.
- NAVARRO IBARROLA, A.: “El concepto de beneficiario efectivo en España tras los casos daneses”, en MERINO JARA, I. (dir.) *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Madrid, CISS, 2022, pp. 163-206.
- NAVAS VÁZQUEZ, R.: “Interpretación y calificación en Derecho Tributario: art. 25”, en AA. VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, (I), Homenaje a Sainz de Bujanda*, vol. I, Madrid, IEF, 1991, pp. 393-408.
- ÖNER, C.: “General anti-abuse rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: another brick in the wall to prevent tax avoidance?”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 319-337.
- ORZECZOWSKI, D.: “The Relevance of the Commentaries on the OECD and UN Models for the Interpretation of the UN Model”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *The UN Model Convention and Its Relevance for the Global Tax Treaty Network*, Amsterdam, IBFD, 2017, pp. 1-23.
- OSTWALL, T.P.: “GAAR versus SAAR: who wins the race?”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 233-256.

- PALAO TABOADA, C.: “Prólogo”, en TARSIANO, A.: *La elusión fiscal. Forma y sustancia en el derecho tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2021, pp. XI-XXXI.
- PENG, C.; SCHUCH, J.: “The relevance of the preamble for treaty entitlement”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Tax Treaty Entitlement*, Amsterdam, IBFD, 2019, pp. 1-22.
- PERDELWITZ, A.: “Developing a common framework against tax avoidance in the European Union”, en PISTONE, P.; WEBBER, D. (eds.) *The implementation of Anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, Amsterdam, IBFD, 2018, pp. 329-353.
- PÉREZ ARRAIZ, J.: “El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Navarra, Aranzadi, 2010, Tomo I, pp. 507-528.
- PETEVA, J.: “Abuse under EC Tax Law and the Standard of Review of the European Court of Justice”, en LANG, M.; MELZ, P.; KRISTOFFERSSON, E. (eds.) *Value Added Tax and Direct Taxation: similarities and differences*, Amsterdam, IBFD, 2009, pp. 483-499.
- PINETZ, E.: “Use of a principal purpose test to prevent treaty abuse”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): the proposals to revise the OECD Model Convention*, Vienna, Linde, 2016, pp. 271-301.
- PISTONE, P.; ČIČIN-ŠAIN, N.: “The implementation and lasting effects of the multilateral instrument: general report”, en KOFLER, G.; LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; SPIES, K.; STARINGER, C. (eds.) *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, Amsterdam, IBFD, vol. 21, 2021, pp. 3-88.
- PISTONE, P.; JULIEN, R.; CANNAS, F.: “Can the derivate benefits provision and the competent authority discretionary relief provision render the OECD-proposed LoB clause compatible with EU fundamental freedoms?”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): the proposals to revise the OECD Model Convention*, Vienna, Linde, 2016, pp. 165-218.

- PISTONE, P.; WEBBER, D.: “An introduction to the Anti-Tax Avoidance Directive and the implementation of the BEPS Project in the European Union”, en PISTONE, P.; WEBBER, D. (eds.) *The implementation of Anti-BEPS rules in the EU: a comprehensive study*, Amsterdam, IBFD, 2018, pp. 1-11.
- PISTONE, P.: “L’abuso delle convenzioni internazionali en materia fiscale”, en UCKMAR, V. (coord.) *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, Cedem, 1999, pp. 483-541.
- “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (Before) Emsland-Stärke 1 to Halifax (and Beyond)”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (dirs.), *Prohibition of Abuse of Law. A New General Principle of EU Law?*, Chippenham, Hart Publishing, 2011, pp. 381-394.
- “BEPS, capital export neutrality and the risk of hidden tax protectionism. Selected remarks from an EU perspective”, en DANON, R. (ed.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): impact for European and international tax policy*, Tax Policy Series, Geneva/Zurich, Schulthess, 2016, pp. 319-363.
- “General report”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Implementing Key BEPS Actions: where do we stand?*, Amsterdam, IBFD, vol. 12, 2019, pp. 3-23.
- “The use of GAAR for the application of the beneficial ownership test in tax treaties”, en BUTANI, M.; JAIN, T. (eds.) *General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier?*, India, Thomson Reuters, 2021, pp. 728-747.
- POPOVIĆ, D.; ILIĆ-POPOV, G.; ŽIVKOVIĆ, L.: “Implementing the Multilateral Instrument in Serbia”, en KOFLER, G.; LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; SPIES, K.; STARINGER, C. (eds.) *The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument*, Amsterdam, IBFD, vol. 21, 2021, pp. 763-783.
- POZA CID, R.: “El proyecto BEPS en la UE. Gestación del paquete ATAP”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 91-111.

- PREBBLE, Z.; PREBBLE, J.: “Chapter 12: New Zealand”, en BROMWN, K. (ed.) *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*, New York, Springer, 2012, pp. 243-265.
- RAMALLO MASSANET, J.: “La voluntad del contribuyente en la determinación de la deuda tributaria”, en PONT MESTRES M.; PONT CLEMENTE J.F. (dirs.), *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2003, pp. 289-313.
- RAMOS MUÑOZ, D.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “Los futuros posibles del arbitraje tributario internacional”, en MERINO JARA, I. (dir.) *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Madrid, CISS, 2022, pp. 265-287.
- REIMER, E.: “Chapter 15: Germany”, en DOURADO, A.P. (ed.) *Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context*, Amsterdam, EATLP International Tax Series, 2017, pp. 343-384.
- RODRÍGUEZ RUIZ DE ALDA, E.: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: una reflexión para el futuro”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 735-758.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: “El marco europeo de defensa de los contribuyentes y la lucha contra el abuso en la era post-BEPS”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 609-631.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: “The burden of proof on tax matters under Spanish general anti-abuses rules”, en MEUSSEN, G. (ed.) *The burden of proof in Tax Law*, Amsterdam, EATLP International Tax Series, 2013, pp. 47-51.
- “National Report 3.12 Spain”, en MEUSSEN, G. (ed.) *The burden of proof in Tax Law*, Amsterdam, EATLP International Tax Series, 2013, pp. 225-248.
- ROSENBLATT, P.; TRON, M.E.: “General Report”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rotterdam, IFA, vol. 103A: Anti-avoidance measures of general nature and scope – GAAR and other rules, 2018, pp. 17-58.
- RUIZ ALMENDRAL, V.: “El levantamiento del velo en la LGT tras la reforma efectuada por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal”, en ARRIETA MARTÍNEZ

DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A.; ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Navarra, Aranzadi, vol. I, 2010, pp. 1043-1057.

— “Tax avoidance, the “balanced allocation of taxing powers” and the arm’s length standard: an odd threesome in need of clarification”, en RICHELLE, I.; SCHÖN, W.; TRAVERSA, E. (eds.) *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Berlin, Springer, 2013, pp. 131-170.

RUST, A.: “Fight for More Tax Equity”, en KOFLER, G.; MASON, R.; VAN THIEL, S. (eds.) *Tax Evasion and Tax Avoidance: Symposium on EU Tax Policy*, Vienna, LexisNexis, 2011, pp. 69-75.

SANZ GÓMEZ, R.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y los grupos empresariales internacionales: análisis de los informes de la comisión consultiva del art. 159 LGT”, en MERINO JARA, I. (dir.) *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, Madrid, CISS, 2022, pp. 123-162.

SCHÖN, W.: “The Concept of Abuse of Law in European Taxation: A Methodological and Constitutional Perspective”, en LOUZENHISER, G.; DE LA FERIA, R. (eds.) *The dynamics of taxation: essays in honour of Judith Freedman*, Hart Publishing, Oxford, 2020, pp. 185-208.

— “Is there finally any international tax system?”, en KOFLER, G.; MASON, R.; RUST, A. (eds.) *Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax. Essays in Honour of H. David Rosenbloom*, Amsterdam, IBFD, 2021, online resource, chapter 36.

— “The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the principal purpose test under article 29 (9) of the 2017 OECD Model”, en PISTONE, P. (ed.) *Building Global International Tax Law. Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam, IBFD, 2022, online source, chapter 12.

SCHWARZ, J.: “Current issues in the use of OECD and UN commentaries in tax treaty interpretation”, en PISTONE, P. (ed.) *Building Global International Tax Law. Essays in Honour of Guglielmo Maisto*, Amsterdam, IBFD, 2022, online source, chapter 2.

SEVILLA BERNABÉU, B.: “La propuesta de Directiva sobre entidades “fantasma”: un mecanismo híbrido entre la lucha contra la elusión fiscal y el intercambio de

información”, en MARTÍNEZ LAGO, M.A.; ALMUDÍ CID, J.M.; MARTÍNEZ MARTÍNEZ, M.T. (dirs.) *El Derecho ante realidades disruptivas: empresas emergentes, sociedades pantalla y criptoactivos*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 187-203.

— “El arbitraje: una solución alternativa de conflictos en materia de abuso fiscal”, en GARCÍA PRATS, F.A. (dir.) *El arbitraje en materia tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2022, pp. 199-219 (en prensa).

SOBREVALS BELLET, J.: “Las vacilaciones del contribuyente ante la incipiente cultura de la transacción y del arbitraje: condiciones sociológicas previas para su aplicación”, en PONT MESTRES, M.; PONT CLEMENTE, J.F. (coords.) *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2003, pp. 75-85.

SOLER ROCH, M.T.; RIBES RIBES, A.: “Tax Treaty Interpretation in Spain”, en LANG, M. (ed.) *Tax Treaty Interpretation*, Vienna, Linde, 2001, pp. 303-316.

SOLER ROCH, M.T.: “‘Lifting the Veil’ doctrine (recent developments in Spanish tax law)”, en HINNEKENS, L.; HINNEKENS, P. (eds.) *A vision of taxes within and outside European borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2008, pp. 831-846.

— “EU BEPS vs. BEPS: Una reflexión crítica”, en HOYOS JIMÉNEZ, C.; GARCÍA NOVOA, C.; FERNÁNDEZ CARTAGENA, J.A. (dirs.) *Nueva fiscalidad: estudios en homenaje a Jacques Malherbe*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017, pp. 1087-1098.

— “Las cláusulas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición”, CARPIO RIVERA, R.; MONTAÑO GALARZA, C.; VILLEGAS LANDÁZURI, P. (coords.) *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, Quito, Ius et Historiae Ediciones, 2019, pp. 517-533.

SOTO BERNABÉU, L.: “Reflexiones sobre la comprobación de ejercicios prescritos: el efecto retrospectivo y la seguridad jurídica en el ámbito tributario”, en NAVARRO FAURE, A. (dir.) *Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Reflexiones sobre la obra de la Profesora María Teresa Soler Roch*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021, pp. 371-396.

- SOUZA DE CASTELO BRANCO, R.: “The history and relevance of model tax conventions”, en ECKER, T.; RESSLER, G. (eds.) *History of Tax Treaties. The relevance of the OECD Documents for the interpretation of tax treaties*, Vienna, Linde, 2011, pp. 41-56.
- SZUDOCZKY, R.; RAMHARTER, L.: “Limitation on Benefits Clauses: limiting the entitlement to treaty benefits”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *Tax Treaty Entitlement*, Amsterdam, IBFD, 2019, pp. 55-89.
- SZUDOCZKY, R.: “The relationship between primary, secondary and national law”, en HJI PANAYI, C.; HASLEHNER, W.; TRAVERSA, E. (eds.) *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, pp. 93-118.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Derecho español”, en HINOJOSA TORRALVO, J.J. (dir.) *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Barcelona, Atelier, 2012, pp. 107-126.
- TRAVERSA, E.; HERBAIN, C.A.: “General assessment of BEPS and EU law: hybrids mismatches, interest deductions, abuse of tax treaties and CFC rules”, en DANON, R. (ed.) *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): impact for European and international tax policy*, Tax Policy Series, Geneva/Zurich, Schulthess, 2016, pp. 287-316.
- TRAVERSA, E.; ZUBIMENDI CAVIA, A.: “La comunicación sobre la Estrategia de Acción Exterior y las competencias exteriores de la Unión Europea en materia de fiscalidad: mercado interior y soberanía diplomática y tributaria”, en ALMUDÍ CID, J.M.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A. (dirs.) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 547-578.
- TRAVERSA, E.: “Territoriality, abuse and coherence”, en HJI PANAYI, C.; HASLEHNER, W.; TRAVERSA, E. (eds.) *Research Handbook on European Union Taxation Law*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, pp. 75-92.
- UCKMAR, V.: “General Report”, en *Cahiers de droit fiscal international: tax avoidance/tax evasion*, Kluwers Law and Taxation, Vol. LXVIII a, 1983, pp. 15-53.

- VAN THIEL, S.: “European Union Action Against Tax Avoidance and Evasion: Internal and External Aspects”, en KOFLER, G.; MASON, R.; VAN THIEL, S. (eds.) *Tax Evasion and Tax Avoidance: Symposium on EU Tax Policy*, Vienna, LexisNexis, 2011, pp. 27-68.
- VAN WEEGHEL, S.: “General report”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rome, IFA, vol. 95a: Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, 2010, pp. 17-55.
- VANISTENDAEL, F.: “Cadbury Schweppes and Abuse from an EU Tax Law Perspective”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Chippenham, Hart Publishing, 2011, pp. 407-426.
- “EU vs BEPS: conflicting concepts of tax avoidance”, en WEBER, D. (ed.) *EU Law and the Building of Global Supranational Tax Law: EU BEPS and State Aid*, Amsterdam, IBFD, 2017, pp. 249-273.
- VEGA BORREGO, F.A.: “Convenio multilateral, cláusulas de limitación de beneficios y la aplicación práctica de los beneficios de los convenios”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 277-317.
- VIANA BARRAL, V.; MOLINA SÁNCHEZ, L.; ECHAVE-SUSTAETA OSUNA, J.M.: “La recepción de la jurisprudencia del TJUE en relación con el principio europeo antiabuso: aspectos prácticos de las sentencias danesas y del concepto de “beneficiario efectivo””, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; MARTÍNEZ LAGUNA, F.D. (dirs.) *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Navarra, Aranzadi, 2022, pp. 409-431.
- VIÑUALES, L.M.; MUÑOZ ALMAZÁN, D.: “Directiva Europea Anti-Abuso”, en GARRIGUES, *Plan de Acción BEPS: una reflexión obligada*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017, pp. 365-393.
- VOGENAUER, S.: “The prohibition of Abuse of law: An Emerging General Principle of EU Law”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Chippenham, Hart Publishing, 2011, pp. 521-571.

- WAKOUNIG, S.: “Interpretation of terms used in the Multilateral Instrument”, en LANG, M.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties: analysis and effects*, Netherlands, Kluwer Law International, 2018, pp. 21-41.
- WARD, D.A.: “Is There an Obligation in International Law of OECD Member Countries to Follow the Commentaries on the Model?”, en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.) *The legal status of the OECD commentaries*, Amsterdam, IBFD, 2008, online source.
- WEBBER, D.: “Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: Why We Need the Subjective Intention Test, when is combating abuse an obligation and other comments”, en DE LA FERIA, R.; VOGENAUER, S. (eds.) *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Chippenham, Hart Publishing, 2011, pp. 395-406.
- WEISS, F.: “Interpretation of Tax Treaties in Accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention under the Vienna Convention on the Law of Treaties”, en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.) *The legal status of the OECD commentaries*, Amsterdam, IBFD, 2008, online source.
- WOUTERS, J.; VIDAL, M.: “The OECD Model Tax Convention Commentaries and the European Court of Justice: Law, Guidance, Inspiration?”, en DOUMA, S.; ENGELEN, F. (eds.) *The legal status of the OECD commentaries*, Amsterdam, IBFD, 2008, online source.
- ZALASIŃSKI, A.: “Poland”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rome, IFA, vol. 95a: Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, 2010, pp. 635-650.
- ZORNOZA PÉREZ, J.; BÁEZ, MORENO, A.: “Chapter 33: Spain”, en LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J.; STARINGER, C. (eds.) *GAARs-A Key Element of Tax Systems in the Post-Beps World*, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 655-682.
- ZORNOZA PÉREZ, J.: “Convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español: análisis desde el Derecho comparado”, en PONT MESTRES M.; PONT CLEMENTE J.F. (dirs.) *Alternativas convencionales en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2003, pp. 359-378.

— “La simulación en Derecho tributario”, en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. COLLADO YURRITA, M.A. ZORNOZA PÉREZ J. (dirs.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Navarra, Aranzadi, 2010, Tomo I, pp. 553-579.

— “Las normas anti-abuso frente a la competencia fiscal en el marco comunitario”, en LABEAGA AZCONA, J.M.; CHICO DE LA CÁMARA, P. (dirs.) *Repercusiones tributarias de la ampliación de la Unión Europea*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2010, pp. 351-376.

— “El concepto de fraude fiscal: evasión y elusión tributarias”, en GIMÉNEZ-REYNA, E.; RUIZ GALLUD, S. (coords.) *El fraude fiscal en España*, Navarra, Aranzadi, 2018, pp. 69-85.

— “Multilateralism in international taxation: is it really the future?”, en BRAUNER, Y. (ed.) *Research Handbook on International Taxation*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2020, pp. 317-340.

1.4. Artículos en revistas científicas

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: “La evasión legal impositiva”, *Revista de Economía Política*, n.º 56, 1970, pp. 7-41.

— “Sobre la línea divisoria de la “economía de opción” y el “fraude a la Ley” en el ámbito tributario”, *Biblioteca Instituto de Estudios Fiscales*, septiembre 1990, registro n. 83079, pp. 1-13.

ALEXY, R.: “On the Structure of Legal Principles”, *Ratio Juris*, vol. 13, issue 3, 2000, pp. 294-304.

AMORÓS RICA, N.: “La elusión y la evasión tributaria”, *Revista de Derecho financiero y de la Hacienda Pública*, vol. 15, n.º 59, 1965, pp. 573-619.

ARNOLD, B.J.: “Tax treaties and tax avoidance: the 2003 revisions to the Commentary to the OECD Model”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 58, n.º 6, 2004, pp. 244-260.

- ASSEF LAVEZ, R.: “The implications of the Supreme Court of Canada’s Decision in *Alta Energy Luxembourg* (2021) for the OECD Principal Purpose Test”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 76, n.º 6, 2022, pp. 308-315.
- AA.VV.: “Opinion Statement of the CFE ECJ Task Force on the Concept of Abuse in European Law, Based on the Judgements of the European Court of Justice Delivered in the Field of Tax Law”, *European Taxation*, vol. 48, n.º 1, 2008, pp. 33-36.
- BAERENTZEN, S.; LEJOUR, A.; VAN’T RIET, M.: “Limitation of holding structures for intra-EU dividends: an end to tax avoidance?”, *World Tax Journal*, vol. 12, n.º 2, 2020, pp. 259-311.
- BAERENTZEN, S.: “Danish cases on the use of holding companies for cross-border dividends and interest -a new test to disentangle abuse from real economic activity?”, *World Tax Journal*, vol. 12, n.º 1, 2020, pp. 3-52.
- BÁEZ MORENO, A.: “A pan-European GAAR? Some (Un) expected Consequences of the Proposed EU Tax Avoidance Directive Combined with the Dzodzi Line of Cases”, *British Tax Review*, n.º 2, 2016, pp. 143-151.
- “La cláusula del propósito principal (*principal purpose test*). Un análisis crítico de la acción 6 del proyecto BEPS”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 404, 2016, pp. 5-52.
- “GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?”, *Intertax*, vol. 45, n.º 6/7, 2017, pp. 432-446.
- “How Do ‘The Old’ and ‘The New’ Live Together? The Principal Purpose Test and Other Anti-avoidance Instruments in Tax Treaties”, *Intertax*, vol. 49, n.º 10, 2021, pp. 771-785.
- BAKER, P.: “Tax avoidance, tax evasion & tax mitigation”, *GITC*, vol. I, n.º 1, 2000, pp. 1-14.
- “Improper use of tax treaties, tax avoidance and tax evasion”, *Papers on selected topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries*, paper n.º 9-A, 2013, pp. 3-17.

— “The BEPS Action Plan in the light of EU Law: treaty abuse”, *British Tax Review*, n.º 3, 2015, pp. 408-416.

— “The multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting”, *British Tax Review*, n.º 3, 2017, pp. 281-284.

BALKIN, J.M.: “Deconstructive Practice and Legal Theory”, *The Yale Law Journal*, vol. 96, 1987, pp. 743-786.

BARCIELA PÉREZ, J.A.: “Medidas de buena gobernanza fiscal y planificación fiscal agresiva en la UE”, *Quincena Fiscal*, n.º 14, 2017, pp. 39-60.

— “Planificación fiscal agresiva y abuso del derecho en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo”, *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, n.º 5, 2017, pp. 55-81.

BARREIRO CARRIL, M.C.: “La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?”, *Studi Tributari Europei*, n.º 9, 2019, pp. 15-36.

BAYONA GIMÉNEZ, J.J.; SOLER ROCH, M.T.: “À propos de la recommandation de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive”, *Revue de Droit Fiscal*, n.º 24, 2013, pp. 15-19.

BIZIOLI, G.: “Taking EU Fundamental freedoms seriously: does the Anti-Tax Avoidance Directive take precedence over the single market?”, *EC Tax Review*, vol. 26, issue 3, 2017, pp. 167-175.

— “Le nuove “lenti” della Corte di Giustizia sul Mercato Interno: le cause danesi”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. LXXVIII, n.º 4, 2019, pp. 150-169.

BORJA SANCHIS, A.: “La distinción entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación. Análisis de algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2018, pp. 205-257.

BRAUNER, Y.: “What the BEPS?”, *Florida Tax Review*, vol. 16, n.º 2, 2014 pp. 55-115.

— “McBEPS: the MLI – the first multilateral tax treaty that has never been”, *Intertax*, vol. 46, n.º 1, 2018, pp. 6-17.

- “The True Nature of Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 1, 2020, pp. 28-48.
- BROCK, G.; RUSSELL, H.: “Abusive Tax Avoidance and Institutional Corruption: The Responsibilities of Tax Professionals”, *Edmond J. Safra Working Paper n.º 56*, 2015, pp. 1-54.
- CALDERÓN CARRERO, J.M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “La Directiva UE 2016/1164 contra las prácticas de elusión fiscal que inciden en el mercado interior: ¿El principio del final de un IS nacional o una pieza más de descoordinación en el nuevo orden post-BEPS?”, *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n.º 407, 2017, pp. 5-56.
- CALDERÓN CARRERO, J.M.; QUINTAS SEARA, A.: “The concept of aggressive tax planning launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the border between legitimate and illegitimate tax planning”, *Intertax*, vol. 44, n.º 3, 2016, pp. 206-226.
- CALDERÓN CARRERO, J.M.; RUIZ ALMENDRAL, V.: “La codificación de la «doctrina de la sustancia económica» en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el sustancialismo”, *Quincena Fiscal*, n.º 15-16, 2010, pp. 37-75.
- CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Una vuelta de tuerca a la interpretación europea de la cláusula antiabuso de la «Directiva de fusiones»: ¿Hacia motivos económicos válidos de «alto voltaje»?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 347, 2012, pp. 5-40.
- CALVO ORTEGA, R.: “El proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 8, 2003, pp. 9-69.
- CALVO VÉRGEZ, J.: “El convenio multilateral derivado de BEPS y su desarrollo: análisis de su estructura, contenido y efectos”, *Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales*, n.º 10, 2019, pp. 15-54.
- CÁMARA BARROSO, M.C.: “La Audiencia Nacional arroja luz a la polémica generada por los “asuntos daneses” sobre el concepto de “beneficiario efectivo”. Análisis de la sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2021, rec. núm. 1000/2017”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, 2021, pp. 275-285.

— “Una regularización basada en la aplicación de una cláusula general antiabuso impide la iniciación de un procedimiento amistoso. Análisis de la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2021 (rec. cas. 6432/2019)”, *Nueva fiscalidad*, n.º 4, 2021, pp. 291-305.

CARBAJO VASCO, D.: “El informe BEPS y el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional”, *Carta Tributaria Monografías*, n.º 2014, pp. 2-13.

CARMONA FERNÁNDEZ, N.: “Doctrina sobre el abuso de derecho en materia de dividendos para sociedades matrices en la Unión Europea: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019, asunto C-116/16 y C-117-16”, *Carta tributaria*, n.º 50, 2019, recurso electrónico.

CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.: “La doctrina del abuso del Derecho en la jurisprudencia del TJUE en el ámbito del IVA: estado de la cuestión y análisis de los casos pendientes”, en VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, IEF, Doc. n.º 12, 2011, pp. 217-224.

CARRASQUER CLARÍ, M.: “El “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 158, 2003, pp. 99-110.

— “El “negocio indirecto”: ¿mecanismo antiabuso o falacia jurídica?”, *Quincena Fiscal*, n.º 13, 2014, pp. 87-101.

CARRERAS MANERO, O.; DE MIGUEL ARIAS, S.: “La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal”, *Crónica tributaria*, n.º extraordinario 4, 2013, pp. 13-20.

CASADO OLLERO, G.: “Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal”, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 2000, pp. 29-64.

CHAND, V.; ELLIFFE, C.: “The Interaction of Domestic Anti-Avoidance Rules with Tax Treaties in the Post-BEPS and Digitalized World”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, pp. 303-320.

CHAND, V.: “The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules”, *Intertax*, vol. 46, issue 2, 2018, pp. 115-123.

- CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: “Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)”, *Diario La Ley*, n.º 4, 2005, pp. 1313-1321.
- CIPOLLINA, S.: “Elusione fiscale”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n.º 1, 1988, pp. 122-137.
- CRUZ PADIAL, I.: “Transparencia fiscal internacional: una realidad inacabada”, *Crónica Tributaria*, n.º 166, 2018, pp. 71-106.
- DAFNOMILIS, V.: “Greece-Amendments to the Thin Cap Rule, the CFC Rule and the GAAR following ATAD implementation”, *European taxation*, vol. 59, n.º 8, 2019, pp. 391-394.
- DANON, R.; GUTMANN, D.; LUKKIEN, M.; MAISTO, G.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.; MALEK, B.: “The prohibition of Abuse of Rights After the ECJ Danish Cases”, *Intertax*, vol. 49, issue 6/7, 2021, pp. 482-516.
- DANON, R.: “Treaty abuse in the post-BEPS world: analysis of the policy shift and impact of the principal purpose test for MNE groups”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 72, n.º 1, 2018, pp. 31-55.
- “The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, pp. 242-263.
- DE BROE, L.; BECKERS, D.: “The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law”, *EC Tax Review*, vol. 26, issue 3, 2017, pp. 133-144.
- DE BROE, L.; GOMMERS, S.: “Danish Dynamite: The 26 February 2019 CJEU Judgements in the Danish Beneficial Ownership Cases”, *EC Tax Review*, vol. 28, n.º 6, 2019, pp. 270-299.
- “Article 29: Entitlement to Benefits (European Union) – Global Tax Treaty Commentaries”, *IBFD*, 2021, online source.
- DE BROE, L.; GOYETTE, N.; MARTIN, P.; ROHATGI, R.; VAN WEEGHEL, S.; WEST, P.: “Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 65, n.º 7, 2011, pp. 375-389.

- DE BROE, L.; LUTS, J.: “BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse”, *Intertax*, vol. 43, issue 2, 2015, pp. 122-146.
- DE BROE, L.: “Role of the Preamble for the Interpretation of Old and New Tax Treaties and on the Policy of the Prevention of Treaty Abuse”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, pp. 163-173.
- “Tax abuse in the European Union: the current state of affairs”, *World Tax Journal*, vol. 14, n.º 3, 2022, pp. 435-449.
- DE JUAN CASADEVALL, J.: “La cláusula general antiabuso en el derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 427, 2018, pp. 5-38.
- “La transparencia fiscal internacional en la Unión Europea”, *Quincena fiscal*, n.º 15-16, 2018, pp. 15-40.
- “La codificación de la cláusula antiabuso en el derecho de la Unión (I)”, *Crónica Tributaria*, n.º 170, 2019, pp. 69-108.
- “La codificación de la cláusula antiabuso en el derecho de la Unión (II)”, *Crónica Tributaria*, n.º 171, 2019, pp. 157-183.
- “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”, *Quincena fiscal*, n.º 11, 2020, recurso electrónico.
- “La responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1 h) de la Ley General Tributaria: “sociedad refugio” y levantamiento del velo”, *Crónica tributaria*, n.º 184, 2022, pp. 11-28.
- DE LA FERIA, R.: “Prohibition of Abuse of (Community) Law: The creation of a new general principle of EC Law through tax”, *Common Market Law Review*, vol. 45, n.º 2, 2008, pp. 395-441.
- DE PIETRO, C.: “Beneficial ownership, tax abuse and legal pluralism: an analysis in light of the CJEU’s judgement concerning the Danish cases on interest”, *Intertax*, vol. 48, issue 2, 2020, pp. 1075-1086.

- DEBELVA, F.; LUTS, J.: “The General Anti-Abuse Rule of The Parent-Subsidiarity Directive”, *European taxation*, vol. 55, issue 6, 2015, pp. 223-234.
- DELGADO GONZÁLEZ, A.F.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley y la simulación en la nueva Ley General Tributaria”, *Carta Tributaria*, n.º 11, 2004, pp. 3-15.
- DELGADO PACHECO, A.: “Algunas consideraciones sobre la norma general antielusión propuesta en la Acción 6 del Plan BEPS”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. n.º 15, 2016, pp. 49-57.
- DEVEREUX, M.; FREEDMAN, J.; VELLA, J.: “Tax Avoidance”, *Oxford University Centre for Business Taxation*, 2012, pp. 1-20.
- DOURADO, A.P.: “Aggressive tax planning in EU law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6”, *Intertax*, vol. 43, issue 1, 2015, pp. 42-57.
- “The EU Anti Tax Avoidance Package: moving ahead of BEPS?”, *Intertax*, vol. 44, n.º 6/7, 2016, pp. 440-446.
- DUFF, D.G.: “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 1”, *Canadian Tax Journal*, vol. 66, n.º 3, 2018, pp. 619-677.
- “Tax treaty abuse and the principal purpose test – Part 2”, *Canadian Tax Journal*, vol. 66, n.º 4, 2018, pp. 947-1011.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F.: “Sobre el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 166, 2015 pp. 13-28.
- “Alternative approaches to address the (yet to be defined) treaty shopping phenomenon”, *Intertax*, vol. 47, issue 11, 2019, pp. 938-949.
- EVERS, M.; DE GRAAF, A.: “Limiting benefit shopping: use and abuse of EC Law”, *EC Tax Review*, vol. 18, issue 6, 2009, pp. 279-298.
- FALCÓN Y TELLA, R.: “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 31, 1995, pp. 55 y ss.
- “El fraude de ley o “conflicto en la aplicación de la norma” y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”, *Quincena fiscal*, n.º 12/13, 2005, pp. 5-9.

— “Reducción de capital con devolución de aportaciones y ampliación con cargo a reservas (STS 30 mayo 2011): ¿dividendos?”, *Quincena Fiscal*, n.º 19, 2011, pp. 7-14.

— “Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hijo de la STS 30 mayo 2011”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 833, 2011, p. 2.

FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”. *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2001, pp. 9-24.

— “El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2003, pp. 9-14.

FREEDMAN, J.: “Defining taxpayer responsibility: in support of a general anti-avoidance principle”, *British Tax Review*, n.º 4, 2004, pp. 332-357.

FUEST, C.; RIEDEL, N.: “Tax evasion and tax avoidance in developing countries: the role of international profit shifting”, *Oxford University Centre for Business Taxation*, June 2010, pp. 1-42.

GALÁN, A.; GARCÍA ANTÓN, R.: “Principal purpose test and customary international law: a note of caution”, *World Tax Journal*, vol. 14, n.º 4, 2022, online source.

GARCÍA BERRO, F.: “Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario”, en VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, IEF, Doc. n.º 12, 2011, pp. 329-342.

— “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *Nueva fiscalidad*, n.º 1, 2020, pp. 25-76.

— “Un enfoque nuevo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el concepto de simulación”, *Diario La Ley*, n.º 9771, 2021, recurso electrónico.

— “La actuación profesional a través de sociedades: respuesta jurisprudencial y riesgos fiscales derivados”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 196, 2022, pp. 15-40.

GARCÍA NOVOA, C.: “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”, *Themis*, n.º 51, 2005, pp. 159-169.

— “Armonización y lucha contra la elusión tributaria en la Unión Europea”, *Administración & ciudadanía: revista da Escola Galega de Administración Pública*, vol. 10, n.º 1, 2015, pp. 35-63.

— “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 124, 2019, pp. 53-78.

GARCÍA PRATS, F.A.: “Incidencia del derecho comunitario en la configuración jurídica del derecho financiero (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 51, n.º 260, 2001, pp. 519-571.

— “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de Doble Imposición”, *Crónica Tributaria*, n.º 133, 2009, pp. 101-123.

— “La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, n.º 220, 2009, pp. 22-35.

— “Los límites a la planificación fiscal agresiva y al abuso de las normas tributarias”, *Revista técnica tributaria*, n.º 110, 2015 pp. 121-144.

GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M.J.: ““Motivos económicos válidos” como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, n.º 17, 2019, pp. 19-58.

GOLDBERG, D.: “Anti-Avoidance”, *GITC Review*, vol. 1, n.º 1, 2001, pp. 23-45.

GÓMEZ POMAR, F.: “Carga de la prueba y responsabilidad objetiva”, *InDret* n. 1, 2001, pp. 1-17.

GOROSPE OVIEDO, J. I.: “STC 120/2005, de 10 de mayo: fraude de ley y delito fiscal. Vulneración de derecho a la legalidad penal y a la tutela judicial efectiva sin indefensión (arts. 25.1 y 24.1 CE)”, *Crónica Tributaria*, n.º 128, 2008, pp. 193-201.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las operaciones de reestructuración empresarial”, *REJIE: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa*, n.º 17, 2018, pp. 127-139.

- HASLENER, W.: “A multilateral interpretation of the multilateral instrument (and covered tax agreements)?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, online resource.
- HATTINGH, J.: “The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 71, n.º 3/4, 2017, online source.
- HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: “La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario ¿por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude?”, *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 593, 2003, pp. 1-4.
- “El fraude de ley en la nueva ley general tributaria o lo que pudo ser y no fue”, *Indret: Revista para el análisis del derecho*, n.º 3, 2004, pp. 1-6.
- HERRERO MADARIAGA, J.: “El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 10, 1976, pp. 319-334.
- HOFFMAN, L.: “Tax Avoidance”, *British Tax Review*, n.º 2, 2005, pp. 197-206.
- HONORÉ, T.: “The Dependence of Morality on Law”, *Oxford Journal of Legal Studies* vol. 13, n.º 1, 1993, pp. 1-17.
- HOOR, O.; O’DONNELL, K.: “The new EU initiative on fighting shell entities: tackling a nonissue?”, *Tax Notes International*, vol. 103, July 26, 2021, pp. 459-467.
- HUGHES, G.: “Rules, Policy and Decision Making”, *The Yale Law Journal*, vol. 77, issue 3, 1968, pp. 411-439.
- KANDEV, M.N.; LENNARD, J.J.: “The OECD Multilateral Instrument: A Canadian Perspective on the Principal Purpose Test”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 1, 2020, pp. 54-60.
- KOK, R.: “The principal purpose test in tax treaties under BEPS 6”, *Intertax*, vol. 44, n.º 5, pp. 406-412.
- KORIAK, O.: “The Principal Purpose Test under BEPS Action 6: Is the OECD Proposal Compliant with EU Law?”, *European Taxation*, vol. 56, n.º 12, 2016, pp. 552-559.
- KUŹNIACKI, B.: “Constitutional Issues Arising from the Principal Purpose Test: The Lesson from Poland”, *Studia Iuridica Lublinensia*, vol. XXVII, n.º 2, 2018, pp. 95-115.

- “The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application”, *World Tax Journal*, vol. 10, n.º 2, 2018, pp. 233-294.
- LAGO MONTERO, J.M.: “De la litigiosidad y la justicia tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 69, 2005, pp. 53-94.
- LAMER, E.: “Swedish and Czech MPs Question EU Unshell Proposal”, *Tax Notes International*, vol 106, 2022, p. 673.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: “Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina de los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2011, pp. 87-130.
- LANDSIEDEL, S.: “The principal purpose test’s burden of proof: should the OECD commentary on article 29 (9) specify which party bears the onus?, ”, *World Tax Journal*, vol. 13, n.º 1, 2021, pp. 83-115.
- LANG, M.: “BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”, *Tax Notes International*, May 19, 2014, pp. 655-664.
- “The signalling function of article 29 (9) of the OECD model- the “principal purpose test””, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, pp. 264-268.
- LAZAROV, I.; GOVIND, S.: “Carpet-bombing tax avoidance in Europe: examining the validity of the ATAD under EU Law”, *Intertax*, vol. 47, issue 10, 2019, pp. 852-868.
- LENAERTS, K.: “Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”, *Revue générale du contentieux fiscal*, n.º 6, 2019, pp. 433-449.
- LENAERTS, K.; GUTIÉRREZ-FONS, J.A.: “The constitutional allocation of powers and general principles of EU Law”, *Common Market Law Review*, vol. 47, issue 6, 2010, pp. 1629 – 1669.
- LÓPEZ LÓPEZ, H.; BÁEZ MORENO, A.: “Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 251, 2004, pp. 119-137.

- LOZANO SERRANO, C.: “La comprobación tributaria ante la inspección”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 171, 2016, pp. 17-56.
- LUCAS DURÁN, M.: “Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas del mismo”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 397, 2016, pp. 5-58.
- MARÍN BENÍTEZ, G.: “El derecho tributario y la moral. Límites de la autonomía privada en el ámbito tributario. (A propósito de la STS de 19 de julio de 20216)”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 47, 2017, pp. 31-38.
- MÁRQUEZ SILLERO, C.; MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “El uso reiterado de los indicios como medios de prueba en los procedimientos tributarios: vulneración del principio de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima. Incremento de la litigiosidad tributaria”, *Carta Tributaria*, n.º 62, 2020, recurso electrónico.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “El negocio en fraude de ley tributaria”, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 2000, pp. 135-163.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.: “Domestic anti-abuse rules and double taxation treaties: a Spanish perspective – Part I”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 56, n.º 11, 2002, pp. 542-553.
- “Domestic anti-abuse rules and double taxation treaties: a Spanish perspective – Part II”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 56, n.º 12, 2002, pp. 620-627.
- “Globalización y derecho tributario: el impacto del derecho comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del derecho interno”, *Instituto de Estudios Fiscales*, doc. n.º 7, 2007, pp. 3-19.
- “Hacia una concepción unitaria del abuso del derecho tributario de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, n.º 7, 2012, pp. 59-114.
- “Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (Direct) Tax Law”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, vol. 66, n.º 4/5, 2012, pp. 270-292.
- “Beneficiario efectivo, cláusulas generales antiabuso, Directivas UE, CDI y «sentencias danesas» del TJUE: cómo integrar las piezas evitando conflictos e inseguridad jurídica (que no elimina el caso Colgate)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 452, 2020, pp. 75-124.

- “Is there an international minimum standard on tax treaty shopping after BEPS action 6? Some recent divergent trends”, *World Tax Journal*, vol. 14, n.º 3, 2022, pp. 451-488.
- MARTÍN LÓPEZ, J.: “La doctrina estadounidense de la sustancia económica como norma general antiabuso en materia tributaria: análisis jurídico de su codificación”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 157, 2013, pp. 105-150.
- “La norma general antiabuso del Reino Unido”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 164, 2014, pp. 79-114.
- “Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias”, *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2015, pp. 41-91.
- “La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Crónica tributaria*, n.º 163, 2017, pp. 123-145.
- MARTÍN QUERALT, J.: “Otra reforma del Código Penal que afecta a los delitos contra la Hacienda Pública”, *Carta Tributaria*, n.º 2, 2015, pp. 4-8.
- “La posible declaración de fraude de ley en relación con períodos prescritos. Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2019, Auto n.º 2881/2019, rec. 7716/2018”, *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.º 51, 2019, recurso electrónico.
- “¿Es necesaria la reconstrucción judicial del *non bis in ídem*?”, *Carta tributaria. Revista de opinión*, n.º 60, 2020, recurso electrónico.
- MARTÍNEZ GINER, L.A.: “La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración tributaria: doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de ley”, *Quincena fiscal*, n.º 20, 2015, pp. 57-115.
- MARTÍNEZ LOZANO, J.M.: “El conflicto en la aplicación de la norma”, VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, IEF, Doc. n.º 12, 2011, pp. 415-425.
- MARTÍNEZ MARTÍNEZ, I.: “La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el impuesto sobre sociedades: evolución y análisis comparativo”, *Estudios de Deusto: Revista de Derecho Público*, vol. 67, n.º 2, 2019, pp. 355-394.

- MERINO JARA, I.: “Conflicto en la aplicación de la norma”, *Nueva fiscalidad*, n.º 4, 2021, pp. 11-19.
- “Infracciones tributarias y delitos fiscales. Perspectiva administrativa y penal”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 284, 2022, recurso electrónico.
- MERKS, P.: “Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning”, *Intertax*, vol. 34, issue 5, 2006, pp. 272-281.
- MORENO GONZÁLEZ, S.: “Implementation of the EU ATAD in Spain: Outstanding Issues of a Partial Transposition”, *Intertax*, vol. 49, issue 12, 2021, pp. 905-1012.
- MOSQUERA VALDERRAMA, I.; BURGERS, I.: “Review of Anti-Avoidance Measures of a General Nature and Scope – General Anti-Avoidance Rules and Other Measures”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, n.º 10, 2019, online resource.
- MOSQUERA VALDERRAMA, I.: “Legitimacy and the making of international tax law: the challenges of multilateralism”, *World Tax Journal*, vol. 7, n.º 3, 2015, pp. 343-382.
- NAVARRO IBARROLA, A.: “Access to Tax Treaty Dispute Resolution Mechanisms in Cases of Abuse”, *Intertax*, vol. 50, n.º 4, 2022, pp. 341-355.
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, M.P.: “La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 432, 2019, pp. 147-186.
- NAVAS VÁZQUEZ, R.: “El problema de la calificación tras la reforma de la LGT”, *Quincena fiscal*, n.º 6, 1996, pp. 9-17.
- NISSINEN, M.: “From evasion to avoidance: the historical evolution of the OECD model in addressing tax abuse”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, n.º 10, 2021, pp. 485-493.
- OLESIŃSKA, A.: “Is polish GAAR compatible with the Directive 2016/1164 (ATAD)?”, *Toruński Rocznik Podatkowy*, 2017, pp. 104-119.
- ÖNER, C.: “Comparative analysis of the general anti-abuse rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance?”, *EC Tax Review*, vol. 29, issue 1, 2020, pp. 38-52.

- PALAO TABOADA, C.: “El fraude a la ley en derecho tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63, 1966, pp. 677-695.
- “La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40, de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 15/16, 1978, pp. 775-790.
- “Economía y Derecho en la aplicación de leyes tributarias”, *Crónica Tributaria*, n.º 73, 1995, pp. 69-75.
- “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 155, 1996, pp. 3-20.
- “Tipicidad e igualdad de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario)”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, n.º 1, 1997, pp. 219-244.
- “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 182, 1998, pp. 3-28.
- “El atolladero del fraude a la ley tributaria. Comentarios a la STSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Serie Roja)*, n.º 209, 2000, pp. 1-12.
- “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, *Crónica Tributaria*, n.º 98, 2001, pp. 127-141.
- “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 66, 2003, pp. 71-96.
- “New Income Tax Law and anti-fraud legislation in Spain”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 61, n.º 4, 2007, pp. 139-149.
- “Calificación y abuso de Derecho”, en VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, IEF, Doc. n.º 12, 2011, pp. 191-196.
- “OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule”, *IBFD, Bulletin for international taxation*, vol. 69, n.º 10, 2015, pp. 602-608.

— “El abuso del derecho en materia tributaria en el derecho comunitario europeo”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 223, 2016, pp. 36-60.

— “El abuso del derecho en materia tributaria en Derecho Comunitario Europeo”, *Revista Española de Derecho Europeo*, n.º 61, 2017, pp. 13-61.

— “En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)”, *Nueva fiscalidad*, n.º 2, 2020, pp. 17-45.

PÉREZ BERNABEU, B.: “Levantamiento del velo y responsabilidad tributaria”, *Revista de información fiscal*, n.º 110, 2012, pp. 33-72.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: “La elusión fiscal frente a las conductas ilícitas: una cuestión aún sin resolver”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 260, 2001, pp. 421-442.

PÉREZ ROYO, F.: “Analogía y fraude de la ley en la LGT: art. 24”, en AA. VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp. 367-392.

— “La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)”, *Quincena fiscal*, n.º 10, 2005, pp. 11-32.

PIETRO DE PEDRO, J.J.: “La exigencia de un buen lenguaje jurídico y estado de derecho”, *Revista de Administración pública*, n.º 140, 1996, pp. 111-130.

PISTONE, P.; PINTO NOGUEIRA, J.F.; TURINA, A.; LAZAROV, I.: “Abuse, shell entities and right of establishment: a plea for refocusing current proposals and achieving deeper coordination within the internal market”, *World Tax Journal*, vol. 14, n.º 2, 2022, online resource.

PISTONE, P.: “Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law”, *World Tax Journal*, vol. 6, n.º 1, 2014, pp. 3-9.

— “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 170, 2016, pp. 109-151.

- “In memoriam issue – preface: Frans Vanistendael’s Legacy for the future of European and International Tax Law”, *World Tax Journal*, vol. 14, n.º 3, 2022, pp. 367-375.
- PITA GRANDIAL, A.M.; ANEIROS PEREIRA, J.: “La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española”, *Crónica Tributaria*, n.º 144, 2012, pp. 111-148.
- PONT CLEMENTE, J.F.: “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, *Revista de Técnica Tributaria*, n.º 63, 2003, pp. 71-136.
- PONT MESTRES, M.: “Acerca de los derechos y garantías de los contribuyentes en el Proyecto de la Ley General Tributaria”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, año n.º 19/2, 2003, pp. 272-294.
- POPA, O.: “An overview of ATAD implementation in EU Member States”, *European Taxation*, vol. 59, n.º 2/3, 2019, pp. 120-122.
- POULSEN, M.: “Treaty/Directive Shopping and Abuse of EU Law”, *Intertax*, vol. 41, issue 4, 2013, pp. 230-251.
- PRADA LARREA, J.: “Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, n.º 1, 1996, pp. 495-502.
- PREBBLE, R.; PREBBLE, J.: “Does the use of general anti-avoidance rules to combat tax avoidance breach principles of the rule of law? A comparative study”, *Saint Louis University Law Journal*, vol. 55, n.º 1, 2010, pp. 21-46.
- PREBBLE, Z.; PREBBLE, J.: “Comparing the General Anti-Avoidance Rule of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 62, n.º 4, 2008, pp. 151-170.
- “The morality of tax avoidance”. *Creighton Law Review*, vol. 43, n.º 3, 2012, pp. 693-745.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S.: “La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente”, *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2017, pp. 149-182.

- RAMOS MUÑOZ, D.: “Abuso de derecho, transacciones transfronterizas y la construcción del mercado interior y de la UE. ¿Un equilibrio imposible?”, *Revista de Derecho Europeo*, n.º 44, 2012, pp. 61-122.
- RAVELLI, F.; FRANCONI, F.: “Numerous EU Member States are in Breach of EU Law by Requiring Taxpayers to Demonstrate Absence of Abuse”, *European Taxation*, vol. 61, n.º 10, 2021, pp. 440-449.
- RAZ, J.: “Legal principles and the Limits of Law”, *The Yale Law Journal*, vol. 81, n.º 5, 1972, pp. 823-254.
- RIBES RIBES, A.: “Las medidas tributarias antiabuso en la jurisprudencia comunitaria”, *Quincena fiscal*, n.º 1-2, 2009, pp. 39-73.
- “La posición española ante el Convenio multilateral de la OCDE para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”, *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2018, pp. 79-114.
- RIGAUT, A.: “Anti-Tax Avoidance directive (2016/1164): new EU policy horizons”, *European taxation*, vol. 56, n.º 11, 2016, pp. 497-505.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M.: “La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la doctrina del TJUE”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 344, 2011, pp. 5-50.
- ROSEMBUJ, T.: “Treaty shopping. El abuso de tratado”, *Revista de la economía social y de la empresa*, n.º 29, 1998, pp. 68-86.
- “Harmful tax competition”, *Intertax*, vol. 27, issue 10, 1999, pp. 316-334.
- ROSENBERG, J.D.: “Tax avoidance and income measurement”, *Michigan Law Review*, vol. 87, n.º 2, 1988, pp. 365-497.
- ROSENBLATT, P.: “Tax avoidance in emerging countries: is a GAAR a suitable measure?”, *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n.º 1, 2016, pp. 76-89.
- ROZAS VALDÉS, J.A.: “Conflicto y justicia en la aplicación del tributo”, *El Fisco*, n.º 111, 2005, pp. 11-17.
- RUIZ ALMENDRAL, V.; SEITZ, G.: “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Estudios financieros. Revista de*

contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, n.º 257-258, 2004, pp. 3-64.

RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J.: “Interpretación, calificación, integración y medidas anti-elusión en la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”, *Estudios de derecho judicial*, n.º 57, 2004, pp. 11-84.

RUIZ ALMENDRAL, V.: “Tax Avoidance and The European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules”, *Intertax*, volume 33, issue 12, 2005, pp. 562-584.

— “Entre la discriminación y la armonización: el régimen fiscal del no residente en España a la luz del derecho comunitario”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 307, 2008, pp. 3-68.

— “¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el derecho de la Unión Europea)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 329-330, 2010, pp. 5-60.

RUIZ TOLEDANO, J.I.: “Fraude de ley, simulación y calificación en Derecho tributario”, *Mes a mes fiscal*, n.º 29, 1998, pp. 51-60.

SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “La teoría sobre la prohibición del abuso del derecho europeo como base de las cláusulas anti-elusivas generales nacionales”, *Crónica Tributaria*, n.º 167, 2018, pp. 209-243.

SANZ GADEA, E.: “Medidas antielusión fiscal”, *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. n.º 8, 2009, pp. 1-312.

SANZ GÓMEZ, R.: “(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 380, 2014, pp. 105-140.

— “Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)”, *Eunomía: Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 13, 2017, pp. 251-259.

SCHÖN, W.: “Interpreting European Law in the Light of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Action Plan”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, pp. 286-302.

- SCHWARZ, J.: “The impact of the new preamble on the interpretation of old and new treaties and on the policy of abuse prevention”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 74, n.º 4/5, 2020, pp. 174-178.
- SERRANO ANTÓN, F.: “La influencia del Plan de Acción BEPS en la tributación española: impacto en la normativa, incremento de la litigiosidad y el papel de los tribunales”, *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación*, n.º 391, 2015, pp. 77-110.
- “La propuesta de Directiva sobre el uso indebido de las sociedades fantasma en la fiscalidad: hacia una fiscalidad justa”, *Revista Aranzadi Unión Europea*, n.º 5, 2022, recurso electrónico.
- SEVILLA BERNABÉU, B.: “Cuestiones debatidas sobre forma y sustancia en la tributación internacional” *Crónica Tributaria*, n.º 176, 2020, pp. 117-138.
- “Tax avoidance and its human rights implications”, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. XIX, n.º 2, 2022, pp. 678-700.
- SOLER ROCH, M. T.: “El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia española y europea”, *Estudios de Derecho Judicial*, n.º 156, 2009, pp. 385-400.
- “Las medidas antiabuso en el ámbito de la Unión Europea”, *Studi Tributari Europei*, n.º 0, 2010, pp. 417-425.
- “Las normas antiabuso generales y especiales”, VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, IEF, Doc. n.º 12, 2011, pp. 177-190.
- “La imposición justa sobre las sociedades en un escenario global: un tema pendiente”, *Derecho y sociedad*, n.º 50, 2018, pp. 186-197.
- STEVANATO, D.: “The new Italian GAAR in light of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164)”, *European Taxation*, vol. 59, n.º 9, 2019, pp. 430-439.
- TAVARES, R.J.S.; BOGENSCHNEIDER, B.N.: “The New De Minimis Anti-abuse Rule in the Parent-Subsidiary Directive: Validating EU Tax Competition and Corporate Tax Avoidance?”, *Intertax*, vol. 43, issue 8/9; 2015, pp. 484-494.
- TORRES CADAVID, N.: “El delito de defraudación tributaria: ¿un delito especial o un delito común? Una propuesta (de lege lata) de delimitación del círculo de posibles autores

- del art. 305 CP”. *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, n.º 20, 2018, pp. 1-47.
- TRAVERSA, E.: “The prohibition of abuse of rights in European Tax Law: sacrificing the internal market for the fight against base erosion and profit shifting?”, *Studi Tributari Europei*, n.º 9, 2019, pp. 1-14.
- TROUP, E.: “Unacceptable Discretion: Countering Tax Avoidance and Preserving the Rights of the Individual”, *Fiscal Studies*, vol. 13, n.º 4, 1992, pp. 128-138.
- VAN DEN HURK, H.: “Tax Treaties and Abuse: The Effectiveness of the Principal Purpose Test and Some of Its Shortcomings”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 75, n.º 6, 2021, pp.287-293.
- VAN WEEGHEL, S.: “A Deconstruction of the Principal Purposes Test”, *World Tax Journal*, vol. 11, n.º 1, 2019, pp. 3-45.
- VANISTENDAEL, F.: “*Halifax and Cadbury Schweppes*: one single European theory of abuse in tax law?”, *EC Tax Review*, n.º 4, 2006, pp. 192-195.
- “Tax Abuse in Europe: The CJEU’s N Luxembourg 1 and T Danmark Judgements”, *Tax Notes International*, February 10, 2020, pp. 629-634.
- “An EU Corporate Income Tax Filling the Hole in the EU Budget: An End to Tax Competition and “Tax Abuse”?”, *Bulletin for international taxation*, vol. 75, n.º 11/12, 2021, pp. 749-761.
- VANN, R.: “Origins of the OEEC Work on Tax Treaties: continuity or fresh start?”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 76, n.º 9, pp. 433-449.
- VÁZQUEZ TAÍN, M.A.: “Fraude, evasión y elusión fiscal en la Unión Europea”, *Administración y Ciudadanía*, n.º 1, 2015, pp. 93-112.
- VILLAR EZCURRA, M.: “Elusión fiscal: la experiencia de España”, *Ciencia e Técnica Fiscal*, n.º 404, 2001, pp. 51-59.
- “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del business pupose y de la noción comunitaria de motivo económico válido”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 239, 2004, pp. 109-119.

WEBER, D.: “Abuse of Law – European Court of Justice, 14 December 2000, Case C-110/99, Emsland-Stärke”, *Issues of Economic Integration*, vol. 31, n.º 1, 2004, pp. 43-55.

— “The New Common Minimum Anti-abuse rule in the EU Parent-Subsidiary Directive”, *Intertax*, vol. 44, issue 2, 2016, pp. 98-129.

— “The reasonableness test of the principal purpose test rule in OECD BEPS Action 6 (Tax treaty abuse) versus the EU principle of legal certainty and the EU abuse of law case law”, *Erasmus Law Review*, n.º 1, 2017, pp. 48-59.

ZAHRA, I.: “The Principal Purpose Test: A Critical Analysis of Its Substantive and Procedural Aspects-Part 1”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, n.º 11, 2019, pp. 609-622.

— “The Principal Purpose Test: A Critical Analysis of Its Substantive and Procedural Aspects-Part 2”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, n.º 12, 2019, pp. 683-692.

ZALASINSKI, A.: “Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ’s Direct Tax Case Law”, *Intertax*, vol. 35, issue 5, 2007, pp. 310-321.

— “Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice”, *Intertax*, vol. 36, n.º 4, 2008, pp. 156-167.

ZIMMER, F.: “In defence of general anti-avoidance rules”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 73, n.º 4, 2019, pp. 218-226.

ZORNOZA PÉREZ, J.; BÁEZ MORENO, A.: “The 2003 revisions to the commentary to the OECD model on tax treaties and GAARs: a mistaken starting point”, *Cuadernos de derecho transnacional*, vol. 2, n.º 1, 2010, pp. 288-306.

1.5. Fuentes digitales y entradas en páginas web

ALONSO SALCEDO, I.; CALDERÓN CARRERO, J.M.; SÁNCHEZ DE CASTRO MARÍN-LUENGO, E.: “Nuevo informe de la Comisión Consultiva sobre la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 15 LGT: el caso de las transmisiones concatenadas de participaciones en entidades españolas por entidades no residentes”, *Alerta informativa EY Abogados*, septiembre 2022, pp. 1-9. Disponible en el siguiente

enlace: https://www.ey.com/es_es/alertas-fiscal-legal/nuevo-informe-de-la-comision-consultiva-sobre-la-clausula-antiabuso

ARNOLD, B.J.: “Protecting the Tax Base of Developing Countries through the use of General Anti-avoidance Rules”, United Nations Practical Portfolio, 2019. Disponible en el siguiente enlace: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-09/GAAR_Portfolio_EN.pdf

BRACCIA, M.F.: “Planificación fiscal internacional y seguridad jurídica: La relevancia del elemento objetivo de la cláusula PPT”, *Taxlatam*, 2022. Disponible en el siguiente enlace: <https://taxlatam.com/noticias/planificacion-fiscal-internacional-y-seguridad-juridica-la-relevancia-del-elemento-objetivo-de-la-clausula-ppt/>

CALDERÓN CARRERO, J.M.; SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E.: “Aplicación de la cláusula antiabuso general a una estructura financiera articulada por un Grupo Multinacional a través de una entidad instrumental domiciliada en Países Bajos”, *Alerta informativa EY Abogados*, diciembre 2021, pp. 1-8. Disponible en el siguiente enlace: https://www.ey.com/es_es/alertas-fiscal-legal/aplicacion-de-la-clausula-antiabuso

CFE TAX ADVISERS EUROPE: “Opinion Statement ECJ-TF2/2018 on the CJEU decision of 7 September 2017 in Case C-6/16, *Eqiom*, concerning the compatibility of the French anti-abuse rule regarding outbound dividends with the Parent-Subsidiary Directive and fundamental freedoms”, May 2018. Disponible en el siguiente enlace: <https://taxadviserseurope.org/project/ecj-opinion-statement-on-the-case-c-6-16-eqiom-concerning-compatibility-of-the-french-anti-abuse-rule-regarding-outbound-dividends-with-the-parent-subsidiary-directive-and-the-eu-fundamental-freedom/>

— Opinion Statement ECJ-TF 2/2019 on the CJEU decisions of 26 February 2019 in Cases C-115/16, C-118/16, C-119/6 and C-299/16, *N Luxembourg I et al*, and Cases C-116/16 and C-117/17, *T Danmark et al*, concerning the “beneficial ownership” requirement and the anti-abuse principle in the company tax directives”, June 2019. Disponible en el siguiente enlace: <https://taxadviserseurope.org/project/opinion-statement-ecj-tf-2-2019-on-the-cjeu-decisions-concerning-the-beneficial-ownership/>

— “Opinion Statement FC 2/2022 on the EU Commission Proposal for a Directive on the Use of Shell Entities in the EU (“Unshell or ATAD3”)", April 2022. Disponible en el siguiente enlace: <https://taxadviserseurope.org/project/opinion-statement-fc2-2022-on-the-eu-proposal-on-fighting-the-use-of-shell-entities-and-arrangements-for-tax-purposes-unshell-proposal/>

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: “Simulación, conflicto en la aplicación de la norma, y ahorro fiscal”, *Taxlandia, Blog fiscal y de opinión tributaria*, 2021. Disponible en el siguiente enlace: <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/simulacion-conflicto-en-la-aplicacion-de-la-norma-y-ahorro-fiscal>

EY.: “GAAR rising. Mapping tax enforcement’s evolution”, 2013. Disponible en el siguiente enlace: <https://www.sataxguide.co.za/wp-content/uploads/2015/03/GAAR-rising-Mapping-tax-enforcement%E2%80%99s-evolution-February-2013.pdf>

EY: “Danish Supreme Court issues rulings on beneficial ownership”, *Tax News Update, Global Edition*, January 9, 2023. Disponible en el siguiente enlace: <https://globaltaxnews.ey.com/news/2023-5019-danish-supreme-court-issues-rulings-on-beneficial-ownership>

GONZÁLEZ, M.T.; ACEBO, G.; ALONSO, I.; CALDERÓN, J.M.: “A vueltas con el informe nº 9 de la Comisión Consultiva sobre la aplicación de la cláusula antiabuso general de la LGT: el cuestionamiento de la deducibilidad fiscal (IS) de gastos financieros de un préstamo destinado a la devolución de prima de emisión”, *Alerta informativa EY Abogados*, octubre 2022, pp. 1-15. Disponible en el siguiente enlace: https://www.ey.com/es_es/alertas-fiscal-legal/a-vueltas-con-el-informe-9-de-la-comision-consultiva

MARÍN BENÍTEZ, G.: “Juguemos al B.O., B.O.”, *Fiscalblog*, mayo 2021. Disponible en el siguiente enlace: <https://fiscalblog.es/?p=6704>

— “Literatura, impuestos y fantasmas”, *Fiscalblog*, febrero 2022. Disponible en el siguiente enlace: <https://fiscalblog.es/?p=7359>

LÓPEZ TELLO, J.: “La cláusula antiabuso del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 5, 2003, pp. 45-56. Disponible en el siguiente enlace:

<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/1053/documento/04Tello.pdf?id=2013&forceDownload=true>

SEVILLA BERNABÉU, B.: “La jurisprudencia en materia de cláusulas antiabuso a nivel transfronterizo”, *Encuentro YIN-AEDF*, octubre 2021. Disponible en el siguiente enlace:

<http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina1184.pdf>

TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; HERRERA MOLINA, P.M.; MARTÍN DÉGANO, I.; ESPEJO POYATO, I.: *Observaciones presentadas al Proyecto de Reforma de la Ley General Tributaria*, 2014. Disponible en el siguiente enlace:

<https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/07/lgt-uned.pdf>

WAERZEGGERS, C.; HILLIER, C.: “Introducing a general anti-avoidance rule (GAAR) – Ensuring that a GAAR achieves its purpose”, *Tax Law IMF Technical Note*, 2016, pp. 1-10. Disponible en el siguiente enlace:

<https://www.imf.org/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.pdf>

1.6. Otros documentos

Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, “El abuso de convenios fiscales y la búsqueda del convenio fiscal más favorable”. 11º período de sesiones, Ginebra, 15-19 de diciembre de 2003. ST/SG/AC.8/2003/L.3. Documento preparado por F. ALFREDO GARCÍA PRATS, pp. 1-19.

“Modernizing and Strengthening the General Anti-Avoidance Rule”, Government of Canada, Consultation Paper, 11/08/2022. Disponible en el siguiente enlace:

<https://www.canada.ca/en/department-finance/programs/consultations/2022/general-anti-avoidance-rule-consultation/modernizing-strengthening-general-anti-avoidance-rule.html>

2. JURISPRUDENCIA TRIBUNALES ESPAÑOLES

2.1. Tribunal Supremo

- STS de 28 de mayo de 1984, ECLI:ES:TS:1984:1196.

- STS de 20 de julio de 1998 (rec. n.º 4515/1992), ECLI:ES:TS:1998:4863.
- STS de 24 de noviembre de 1998 (rec. n.º 1734/1994), ECLI:ES:TS:1998:6994.
- STS de 30 de junio de 2000 (rec. n.º 225/1998), ECLI:ES:TS:2000:5366.
- STS de 24 de mayo de 2003 (rec. n.º 6398/1998), ECLI:ES:TS:2003:3528.
- STS de 8 de octubre de 2003 (rec. n.º 4099/1997), ECLI:ES:TS:2003:6142.
- STS de 28 de noviembre de 2003 (rec. n.º 7/2001), ECLI:ES:TS:2003:7579.
- STS de 20 de septiembre de 2005 (rec. n.º 6683/2000), ECLI:ES:TS:2005:5370.
- STS de 10 de junio de 2008 (rec. n.º 131/2005), ECLI:ES:TS:2008:3239.
- STS de 25 de junio de 2008 (rec. n.º 100/2004), ECLI:ES:TS:2008:4318.
- STS de 26 de noviembre de 2009 (rec. n.º 1278/2004), ECLI:ES:TS:2009:8586.
- STS 17 de febrero de 2011 (rec. n.º 2581/2006), ECLI:ES:TS:2011:985.
- STS de 3 de marzo de 2011 (rec. n.º 4699/2006), ECLI:ES:TS:2011:1391.
- STS de 30 de mayo de 2011, (rec. n.º 1061/2007), ECLI:ES:TS:2011:4147.
- STS de 7 de julio de 2011 (rec. n.º 260/2008), ECLI:ES:TS:2011:4973.
- STS de 26 de octubre de 2011 (rec. n.º 5245/2007), ECLI:ES:TS:2011:7533.
- STS de 12 de diciembre de 2011 (rec. n.º 1827/2008), ECLI:ES:TS:2011:8682.
- STS de 9 de febrero de 2012 (rec. n.º 4612/2008), ECLI:ES:TS:2012:583.
- STS de 23 de febrero de 2012 (rec. n.º 821/2008), ECLI:ES:TS:2012:1175.
- STS de 22 de marzo de 2012 (rec. n.º 2293/2008), ECLI:ES:TS:2012:2605.
- STS de 22 de marzo de 2012 (rec. n.º 3786/2008), ECLI:ES:TS:2012:2271.
- STS de 4 de abril de 2012 (rec. n.º 3312/2008), ECLI:ES:TS:2012:2475.
- STS 26 de abril de 2012 (rec. n.º 252/2008), - ECLI:ES:TS:2012:2938.
- STS de 13 de septiembre de 2012 (rec. n.º 2879/2010), ECLI:ES:TS:2012:6303.
- STS de 20 de septiembre de 2012 (rec. n.º 6231/2009), ECLI:ES:TS:2012:6618.
- STS de 3 de diciembre de 2012 (rec. n.º 524/2009), - ECLI:ES:TS:2012:7916.
- STS de 16 de enero de 2013 (rec. n.º 1431/2010), ECLI:ES:TS:2013:345.
- STS de 18 de marzo de 2013 (rec. n.º 392/2011), ECLI:ES:TS:2013:1386.
- STS de 24 de octubre de 2013 (rec. n.º 1650/2011), ECLI:ES:TS:2013:5140.
- STS 14 de diciembre de 2013 (rec. n.º 1543/2012), ECLI:ES:TS:2013:697.
- STS de 17 de marzo de 2014 (rec. n.º 1340/2011), ECLI:ES:TS:2014:1060.
- STS de 12 de noviembre de 2014 (rec. n.º 1881/2012), ECLI:ES:TS:2014:4786.
- STS de 16 de diciembre de 2014 (rec. n.º 3611/2013), ECLI:ES:TS:2014:5667.
- STS de 9 de febrero de 2015 (rec. n.º 3971/2013), ECLI:ES:TS:2015:488.
- STS de 9 de febrero de 2015 (rec. n.º 188/2014), ECLI:ES:TS:2015:481.

- STS de 4 de marzo de 2015 (rec. n.º 4061/2012), ECLI:ES:TS:2015:1179.
- STS de 14 de octubre de 2015 (rec. n.º 3392/2013), ECLI:ES:TS:2015:4256.
- STS de 4 de noviembre de 2015 (rec. n.º 100/2014), ECLI:ES:TS:2015:4770.
- STS de 24 de febrero de 2016 (rec. n.º 948/2014), ECLI:ES:TS:2016:772.
- STS de 24 de febrero de 2016 (rec. n.º 3976/2014), ECLI:ES:TS:2016:683.
- STS de 14 de abril de 2016 (rec. n.º 3153/2014), ECLI:ES:TS:2016:1740.
- STS de 3 de mayo de 2016 (rec. n.º 1135/2014), ECLI:ES:TS:2016:1892.
- STS de 13 de mayo de 2016 (rec. n.º 762/2014), ECLI:ES:TS:2016:2042.
- STS de 22 de junio de 2016 (rec. n.º 2218/2015), ECLI:ES:TS:2016:2972.
- STS de 19 de julio de 2016 (rec. n.º 2553/2015), ECLI:ES:TS:2016:3567.
- STS de 25 de noviembre de 2016 (rec. n.º 536/2016), ECLI:ES:TS:2016:5182.
- STS de 13 de diciembre de 2016 (rec. n.º 2211/2015), ECLI:ES:TS:2016:5294.
- STS de 15 de febrero de 2017 (rec. n.º 260/2016), ECLI:ES:TS:2017:495.
- STS de 23 de marzo de 2018 (rec. n.º 2671/2016), ECLI:ES:TS:2018:986.
- STS de 17 de diciembre de 2019 (rec. n.º 6108/2017), ECLI:ES:TS:2019:4126.
- STS de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1429/2018), ECLI:ES:TS:2020:2257.
- STS de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1433/2018), ECLI:ES:TS:2020:2251.
- STS de 22 de julio de 2020 (rec. n.º 1432/2018), ECLI:ES:TS:2020:2721.
- STS de 21 de septiembre de 2020 (rec. n.º 3130/2017), ECLI:ES:TS:2020:3321.
- STS de 15 de octubre de 2020 (rec. n.º 4328/2018), ECLI:ES:TS:2020:3309.
- STS de 4 de febrero de 2021 (rec. n.º 6456/2019), ECLI:ES:TS:2021:448.
- STS de 22 de septiembre de 2021 (rec. n.º 6432/2019), ECLI:ES:TS:2021:3572.
- STS de 9 de junio de 2022 (rec. n.º 5747/2020), ECLI:ES:TS:2022:2270.
- ATS de 15 de junio de 2022 (rec. n.º 6517/2022), ECLI:ES:TS:2022:9396A.
- ATS de 29 de septiembre de 2022 (rec. n.º 1496/2022), ECLI:ES:TS:2022:13064A.
- STS de 16 de noviembre de 2022 (rec. n.º 89/2018), ECLI:ES:TS:2022:4154.

2.2. Tribunal Constitucional

- STC de 12 de noviembre de 1981, (rec. de inconstitucionalidad n.º 185/81), ECLI:ES:TC:1981:36.
- STC de 26 de noviembre de 1984 (rec. amparo n.º 575/1983), ECLI:ES:TC:1984:110.

- STC de 26 de abril 1990 (rec. inconstitucionalidad n.º 695/1985), ECLI:ES:TC:1990:76.
- STC de 15 de marzo de 1990 (rec. inconstitucionalidad n.º 573/1988 y 1591/1989, acumulados), ECLI:ES:TC:1990:46.
- STC 23 de febrero de 1995 (rec. amparo n.º 709/91), ECLI:ES:TC:1995:50.
- STC de 23 de julio de 1998 (rec. de inconstitucionalidad n.º 1014/88), ECLI:ES:TC:1998:173.
- STC de 17 de febrero de 2000 (cuestión de inconstitucionalidad n.º 2876/94), ECLI:ES:TC:2000:46.
- STC de 24 de marzo de 2003 (rec. amparo n.º 727/2000), ECLI:ES:TC:2003:54.
- STC de 10 de mayo de 2005 (rec. amparo n.º 5388/2002), ECLI:ES:TC:2005:120.
- STC de 20 de diciembre de 2005 (rec. amparo n.º 3581/2001), ECLI:ES:TC:2005:334.
- STC de 4 de octubre de 2010 (rec. amparo n.º 2542/2007), ECLI:ES:TC:2010:57.

2.3. Audiencia Nacional

- SAN de 23 de abril de 2009 (rec. n.º 521/2005), ECLI:ES:AN:2009:1862.
- SAN de 16 de febrero de 2012 (rec. n.º 175/2009), ECLI:ES:AN:2012:600.
- SAN de 26 de marzo de 2012 (rec. n.º 28/2011), ECLI:ES:AN:2012:1284.
- SAN de 5 de diciembre de 2012 (rec. n.º 298/2011), ECLI:ES:AN:2012:5381.
- SAN de 29 de abril de 2015 (rec. n.º 3151/2012), ECLI:ES:AN:2015:3561.
- SAN de 28 de marzo de 2017 (rec. n.º 175/2015), ECLI:ES:AN:2017:1382.
- SAN de 21 de mayo de 2021 (rec. n.º 1000/2017), ECLI:ES:AN:2021:2467.
- SAN de 10 de junio de 2021 (rec. n.º 1318/2017), ECLI:ES:AN:2021:3390.
- SAN de 18 de junio de 2021 (rec. n.º 733/2018), ECLI:ES:AN:2021:2804.

2.4. Tribunales Superiores de Justicia

- STSJ de Murcia, de 29 de diciembre de 2014 (rec. n.º 286/2011), ECLI:ES:TSJMU:2014:2941.
- STSJ de Madrid de 6 de julio de 2016 (rec. n.º 77/2014), ECLI:ES:TSJM:2016:6251.
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de mayo de 2022 (rec. n.º 861/2021), ECLI:ES:TSJCV:2022:2657.

3. INFORMES DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

- Conflicto n.º 1. “Impuesto sobre sociedades. Gastos financieros de financiación intragrupo”. Septiembre 2018.
- Conflicto n.º 2. “Impuesto sobre sociedades. No deducibilidad de pérdidas derivadas de ampliación de capital de una filial”. Mayo 2021.
- Conflicto n.º 3. “Impuesto sobre el valor añadido. Actividades exentas. Interposición artificiosa sociedad para deducción del IVA soportado”. Septiembre 2021.
- Conflicto n.º 4. “Retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de no residentes sobre intereses satisfechos a una entidad holandesa del grupo”. Diciembre 2021.
- Conflicto n.º 5. “Impuesto sobre el valor añadido”. Enero 2022.
- Conflicto n.º 6 y n.º 6 bis. “Impuesto sobre el valor añadido. Actividades exentas. Interposición artificiosa sociedad para deducción del IVA soportado”. Febrero 2022.
- Conflicto n.º 7. “Impuesto sobre el valor añadido. Interposición artificiosa de una comunidad de bienes para conseguir devoluciones de IVA soportado en actividades exenta”. Mayo 2022.
- Conflicto n.º 8. “Impuesto sobre la renta de no residentes. Transmisión de participación en filial utilizando una cadena de transmisiones entre sociedades del grupo”. Septiembre 2022.
- Conflicto n.º 9. “Impuesto sobre sociedades. Gastos financieros derivados de un préstamo destinado a la devolución de una prima de emisión”. Septiembre 2022.

4. JURISPRUDENCIA EUROPEA

4.1. Tribunal de Justicia (TJCE-TJUE)

- Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de diciembre de 1974, caso *Van Binsbergen* (C-33/74), ECLI:EU:C:1974:131.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de octubre de 1977, caso *Cremer* (C-125/76), ECLI:EU:C:1977:148.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de julio de 1981, caso *Gondrand and Garancini* (C-169/80), ECLI:EU:C:1981:171.

- Sentencia del Tribunal de Justicia de 28 de enero de 1986, caso *Comisión de las Comunidades v. República Francesa* (C-270/83), ECLI:EU:C:1986:37.
- Sentencia Tribunal de Justicia de 12 de julio de 1988, caso *Direct Cosmetics* (C-138/86 y 139/86), ECLI:EU:C:1988:383.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 1993, caso *General Milk Products* (C-8/92), ECLI:EU:C:1993:82.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de octubre de 1994, caso *TV10* (C-23/93), ECLI:EU:C:1994:362.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 1997, caso *Leur Bloem* (C-28/95), ECLI:EU:C:1997:369.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de mayo de 1998, caso *Kefalas and Others* (C-367/96), ECLI:EU:C:1998:222.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de julio de 1998, caso *Imperial Chemical Industries ICI* (C-264/96), ECLI:EU:C:1998:370.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 1999, caso *Centros* (C-212/97), ECLI:EU:C:1999:126.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de diciembre de 2000, caso *Emsland-Stärke* (C-110/99), ECLI:EU:C:2000:695.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de septiembre de 2003, caso *Inspire Art* (C-167/01), ECLI:EU:C:2003:512.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de marzo de 2004, caso *Hughes de Lasteryrie du Saillant* (C-09/02), ECLI:EU:C:2004:138.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de junio de 2005, caso *VEMW y otros* (C17/03), ECLI:EU:C:2005:362.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, caso *Halifax* (C-255/02), ECLI:EU:C:2006:121.
- Sentencia Tribunal de Justicia de 6 de julio de 2006, caso *Axel Kittel y Recolta Recycling SPRL* (C-439/04 y C-440/04), ECLI:EU:C:2006:446.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de septiembre de 2006, caso *Cadbury Schweppes* (C-196-04), ECLI:EU:C:2006:544.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de marzo de 2007, caso *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/2004), ECLI:EU:C:2007:161.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de julio de 2007, caso *Kofoed* (C-321/05), ECLI:EU:C:2007:408.

Bibliografía

- Sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2008, caso *Part Service* (C-425/06), ECLI:EU:C:2008:108.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de mayo de 2008, caso *Lidl Belgium* (C-414/06), ECLI:EU:C:2008:278.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de diciembre de 2008, caso *Lodewijk Gysbrechts y Santurel Inter BVBA* (C-205/07), ECLI:EU:C:2008:730.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de mayo de 2010, caso *Modehuis A. Zwijnenburg BV* (C-352/08), ECLI:EU:C:2010:282.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2011, caso *Foggia* (C-126/10), ECLI:EU:C:2011:718.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de febrero de 2012, caso *Costa y Cifone* (C-72/10), ECLI:EU:C:2012:80.
- Sentencia Tribunal de Justicia de 21 de junio de 2012, caso *Mahagében and Dávid* (C-80/11 y C-142/11), ECLI:EU:C:2012:373.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de julio de 2012, caso *SIAT* (C-318/10), ECLI:EU:C:2012:415.
- Sentencia Tribunal de Justicia de 6 de diciembre de 2012, caso *Bonik* (C-285/11), ECLI:EU:C:2012:774.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de junio de 2013, caso *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Custorns contra Paul Newey* (C-653/11), ECLI:EU:C:2013:409.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 23 de enero de 2014, caso *DMC* (C-164/12), ECLI:EU:C:2014:20.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de mayo de 2017, caso *X* (C-68/15), ECLI:EU:C:2017:379.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de septiembre de 2017, caso *Eqiom* (C-6/16), ECLI:EU:C:2017:641.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de noviembre de 2017, caso *Cussens and Others* (C-251/16), ECLI:EU:C:2017:881.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de diciembre de 2017, caso *Deister Holding* (C-504/16 y C-613/16), ECLI:EU:C:2017:1009.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de febrero de 2018, caso *X y X* (C-398/16 y C-399/16), ECLI:EU:C:2018:110.

- Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de marzo de 2018, caso *Luca Menci* (C-524/15), ECLI:EU:C:2018:197.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *N Luxembourg 1 and Others* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16), ECLI:EU:C:2019:134.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *T Danmark and Y Danmark* (C-116/16 y C-117/16), ECLI:EU:C:2019:135.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2019, caso *X GmbH* (C-135/17), ECLI:EU:C:2019:136.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de enero de 2021, caso *Lexel* (C-484/19), ECLI:EU:C:2021:34.
- Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de octubre de 2022, caso *Humda y Nemzeti* (C-397/21), ECLI:EU:C:2022:790.

4.2. Conclusiones del Abogado General

- Conclusiones del AG L.A. GEELHOED de 27 de febrero de 2003, caso *Akrich* (C-109/01), ECLI:EU:C:2003:112.
- Conclusiones AG J. MISCHO de 13 de marzo de 2003, caso *Lasteyrie du Saillant* (C-09/02), ECLI:EU:C:2003:159.
- Conclusiones del AG M. POIARES MADURO de 7 de abril de 2005, caso *Halifax* (C-255/02), ECLI:EU:C:2005:200.
- Conclusiones de la AG V. TRSTENJAK de 3 de febrero de 2011, caso *Budějovický Budvar* (C-482/09), ECLI:EU:C:2011:46.
- Conclusiones AG J. KOKOTT de 19 de enero de 2017, caso *Eqiom* (C-6/16), ECLI:EU:C:2017:34.
- Conclusiones AG J. KOKOTT de 1 de marzo de 2018, caso *T Danmark* (C-116/16), ECLI:EU:C:2018:144.
- Conclusiones AG J. KOKOTT de 1 de marzo de 2018, caso *N Luxembourg* (C-115/16), ECLI:EU:C:2018:143.

5. JURISPRUDENCIA DE TRIBUNALES DE OTROS PAÍSES

- Argentina: Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2 de septiembre de 2021, CAF 1351/2014/CA1–CS1, CAF 1351/2014/1/RH1, Molinos Río de la Plata S.A.
- Canadá: Supreme Court of Canada, *Lipson v. Canada*, 2009 SCC 1, [2009] 1 S.C.R. 3.
- Canadá: Supreme Court of Canada, *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, [2005] 2 S.C.R. 601, 2005 SCC 54.
- Canadá: Supreme Court of Canada, *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49 (CanLII).
- Dinamarca: Supreme Court of Denmark, 9 January 2023, Sag 69/2021 & Sag 79/2021
- EE.UU.: *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934).
- Escocia: *Ayrshire Pullman Motor Services and DM Ritchie v. Commissioner of Inland Revenue*, No. 741, Court of Session, Scotland (First Division), 3 December 1929.
- India: Supreme Court of India, *Vodafone International Holdings B.V vs Union of India & Anr*, 20 January 2012 (Civil Appeal No. 733 of 2012).
- Reino Unido: *Duke of Westminster v Commissioners of Inland Revenue*, Case n.º 19 TC 490, May 7th, 1935.
- Polonia: CT's judgment of 21 March 2001, Case Co. K 24/00; CT's judgment of 19 December 2008, Case No. K 19/07.

6. NORMATIVA

6.1. Normativa nacional y foral

- Constitución Española, 1978.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.
- Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la 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, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
- Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, por el que se regula el procedimiento especial de declaración de fraude de Ley en materia tributaria.
- Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios.
- Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa.
- Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se publica el Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre.
- Decreto 1836/1974, de 31 de mayo, por el que se sanciona con fuerza de Ley el texto articulado del título preliminar del Código Civil.
- Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre

- Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava.
- Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

6.2. Normativa de la Unión Europea y otros documentos oficiales

- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, *DOUE C 83/47*, 30.3.2010.
- Tratado de la Unión Europea, *DOUE C 83/13*, 30.03.2010.
- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, *DOUE C 364/1*, 18.12.2000.
- Reglamento (CEE) n.º 2730/79 de la Comisión, de 29 de noviembre de 1979, sobre modalidades comunes de aplicación del régimen de restituciones a la exportación para los productos agrícolas, *DOUE L 317/1*, 12.12.1979.
- 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, *DOUE L 225/1*, 20.08.1990.
- Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, *DOUE L 225/6*, 20.08.1990.
- Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, *DOUE L 157/49*, 26.6.2003.
- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, *DOUE L 347/1*, 11.12.2006.
- 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, *DOUE L 310/34*, 25.11.2009.

- Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, *DOUE L* 345/8, 29.12.2011.
- Directiva 2015/121/UE del Consejo, de 27 de enero de 2015, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, *DOUE L* 21/1, 28.01.2015.
- Directiva 2016/1164/UE 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, *DOUE L* 193/1, 19.07.2016.
- Directiva 2017/952/UE del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, *DOUE L* 144/1, 07.06.2017.
- Directiva 2017/1852/UE del Consejo, de 10 de octubre de 2017 relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, *DOUE L* 265/1, 14.10.2017.
- Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), COM (2011) 121 final, 16.03.2011.
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece una cooperación reforzada en el ámbito del impuesto sobre transacciones financieras, COM (2013) 71 final, 14.2.2013.
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, COM (2016) 26 final, 28.01.2016.
- Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades fantasma a efectos fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE, COM (2021) 565 final, 22.12.2021.
- Recomendación 2012/772/UE de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva, *DOUE L* 338/41, 12.12.2012.
- Recomendación 2016/136/UE de la Comisión de 28 de enero de 2016 sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, C (2016) 271, *DOUE L* 25/67, 02.02.2016.
- Council Resolution of 10 February 1975 on the measures to be taken by the Community in order to combat international tax evasion and avoidance, OJEC C 35/1, 14.02.1975.

- Resolución del Parlamento Europeo, de 21 de mayo de 2013, sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI)), *DOUE C* 55/54, 12.02.2016.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. “Sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países”, COM(2012) 351 final, 27.06.2012.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”, COM(2012) 722 final, 06/12/2012.
- Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo. “Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales”, COM (2015) 302 final, 17.6.2015.
- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. “La fiscalidad de las empresas para el siglo XXI”, COM (2021) 251 final, de 18.5.2021.

6.3. Normativa de otros países

- Francia: 1) Code général des impôts; 2) Bulletin Officiel des Finances Publiques de 31 de enero de 2020 (BOI-CF-IOR-30-30).
- Australia: Criminal Code Act 1995.
- Nueva Zelanda: Tax Administration Act 1994.
- Italia: Ley n.212/2000, disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.
- Grecia: Ley 4174/2013 de procedimientos tributarios y otras disposiciones (ΝΟΜΟΣ ΥΠ’ ΑΡΙΘ. 4174).
- Argentina: Ley 11683 de procedimiento fiscal.
- Alemania: Abgabenordnung (AO).
- Reino Unido: Finance Act 2013.
- Bélgica: Code des impôts sur les revenus 1992.
- Chile: Ley núm. 19.840. Establece normas tributarias para que empresas con capital del exterior puedan efectuar inversiones desde Chile en el extranjero.
- Canadá: Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.)).

7. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE)

- “Double taxation conventions and the use of conduit companies”, in *International Tax Avoidance and Evasion: Four Related Studies*, Issues in International Taxation Series n.º 1, Paris, 1987.
- Model Tax Convention on Income and on Capital, 20 January 2003.
- *Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes*, 2007.
- Model Tax Convention on Income and on Capital, 17 August 2010.
- *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París, OECD Publishing, 2013.
- *Líneas Directrices de la OCDE para Empresas Multinacionales*, OECD Publishing, 2013.
- *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6-Informe final 2015*, París, Éditions OCDE, 2016.
- *Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*, OECD Statement, 24 November 2016.
- Model Tax Convention on Income and on Capital, 21 November 2017.
- Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, 21 noviembre 2017, traducido por IEF.
- *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*
- *Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris, OECD Publishing, 2022.
- Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. Status as of 16 December 2022.

8. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

- Reino de España y la República de Albania.
- Reino de España y el Principado de Andorra.
- Reino de España y el Reino de Arabia Saudí.
- Reino de España y la República de Armenia.

Bibliografía

- Reino de España y Australia.
- Reino de España y la República Austria.
- Reino de España y Barbados.
- Reino de España y Bélgica.
- Reino de España y la República de Bielorrusia.
- Reino de España y República de Bolivia.
- Reino de España y Bosnia y Herzegovina.
- Reino de España y Canadá.
- Reino de España y Catar.
- Reino de España y la República Checa.
- Reino de España y la República de Chile.
- Reino de España y la República de Chipre.
- Reino de España y la República de Corea.
- Reino de España y la República de Costa Rica.
- Reino de España y la República de Croacia.
- Reino de España y la República de Cuba.
- Reino de España y la República Árabe de Egipto.
- Reino de España y los Emiratos Árabes Unidos.
- Reino de España y Eslovaquia.
- Reino de España y la República de Eslovenia.
- Reino de España y los Estados Unidos de América.
- Reino de España y la República de Estonia.
- Reino de España y la República de Finlandia.
- Reino de España y la República Francesa.
- Reino de España y la República de Georgia.
- Reino de España y la República Helénica (Grecia).
- Reino de España y el Gobierno de la República Popular de Hungría.
- Reino de España y la República de la India.
- Reino de España e Irlanda.
- Reino de España y la República de Islandia.
- Reino de España y el Estado de Israel.
- Reino de España y Jamaica.
- Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la República de Kazajstán.

- Reino de España y la República de Letonia.
- Reino de España y la República de Lituania.
- Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo.
- Reino de España y Malasia.
- Reino de España y Malta.
- Reino de España y la República de Moldavia.
- Reino de España y el Gobierno de Nueva Zelanda.
- Reino de España y el Sultanato de Omán.
- Reino de España y la República Islámica de Pakistán.
- Reino de España y la República de Panamá.
- Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Polonia.
- Reino de España y la República Portuguesa.
- Gobierno del Reino de España y el Gobierno de la Federación Rusa.
- Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del norte.
- Reino de España y la República de Serbia.
- Reino de España y la República de Singapur.
- Reino de España y la República de Trinidad y Tobago.
- Reino de España y la República Oriental del Uruguay.
- Qatar and Ukraine.
- The Principality of Monaco and Montenegro.

9. OTROS DOCUMENTOS

- Convención de Viena sobre el derecho de los tratados. Viena, 23 de mayo de 1969. U.N. Doc. A/CONF.39/27 (1969), 1155 U.N.T.S. 331.
- League of Nations: Technical Experts to the Economic and Financial Committee Double Taxation and Tax Evasion Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee Document F.212. Geneva, February 1925.
- League of Nations: Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion Double Taxation and Tax Evasion: Report Document C. 216. M. 85. London, April 12th, 1927.
- League of Nations: General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion Double Taxation and Tax Evasion: Report Presented by the General

Bibliografía

Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion Document
C.562.M.178.1928.II. Geneva, October 31st, 1928.

- United States Model Income Tax Convention, 17 February 2016.

