

La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español?

María Cruz Barreiro Carril*

Submitted: 17 de abril de 2020 – Accepted: 22 de junio de 2020 – Published: 21 de julio de 2020

The general anti-avoidance rule in Spain. Does the implementation of the ATAD's GAAR in Spanish tax law necessarily require legislative action?

This work aims to determine whether there is a general anti-avoidance rule in our Spanish tax system which allow us to conclude that our country complies with the obligation of implementing the ATAD, as regards the GAAR. For this purpose, a critical analysis of article 15 of the General Tax Law (governing the conflict in the application of tax regulations) will be made, by emphasizing that, in the Spanish tax system, apart from the mentioned article, there are other provisions of general application which, also, aim to avoid that tax avoidance behaviors may distort the application of the tax system.

El presente trabajo tiene como objeto determinar si el ordenamiento tributario español cuenta con una cláusula general antiabuso que permita entender cumplida la obligación de transponer la GAAR establecida en la ATAD. A tal efecto, se analizará el artículo 15 de la LGT regulador del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (fraude de ley), desde una perspectiva crítica, y a la luz del contenido de la GAAR comunitaria, poniendo especial énfasis en el hecho de que en nuestro ordenamiento, al lado del referido artículo, existen otras normas que, igualmente, con carácter general, tratan de evitar que los actos de elusión fiscal distorsionen la aplicación del sistema tributario.

Keywords: cláusula general antiabuso; fraude de ley; simulación; calificación; planificación fiscal agresiva.

SUMARIO: 1. Introducción 2. La cláusula general antiabuso en la LGT: “el conflicto en la aplicación de la norma tributaria” 3. Análisis del artículo 15 de la LGT a la luz de la ATAD 4. Consideraciones finales

1. Introducción

El 23 de octubre de 2018 se había publicado para información pública el Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y 2017/1852, del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias. La tramitación de este texto normativo se vio frustrada por la convocatoria de elecciones generales en nuestro país, en abril de 2019, sin que a la fecha de cierre de este trabajo tengamos noticias acerca de la tramitación de una norma con las finalidades perseguidas por aquel Anteproyecto, de cuyo título se desprendería que

* Universidad de Vigo (Spain); ✉ mcruzbarreiro@uvigo.es

uno de sus objetivos esenciales era la incorporación al ordenamiento interno del *Derecho de la UE en el ámbito de las prácticas de elusión fiscal* y de los mecanismos de resolución de litigios fiscales.¹

Por lo que respecta al primero de los ámbitos -sobre el que se proyecta este trabajo-, el texto normativo en cuestión realizaba diversas modificaciones en varias de nuestras normas tributarias, con el fin de transponer la referida Directiva de 2016, conocida ya, por sus siglas en inglés, como ATAD.² Es el caso de las modificaciones en el impuesto de salida y en el régimen de transparencia fiscal internacional. Sin embargo, establecía el Anteproyecto de Ley “que en el caso de la norma general anti abuso 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”³ (en adelante, LGT).⁴ Se estaban refiriendo, los redactores del Anteproyecto de Ley, entendemos, al artículo 15 de la referida LGT que recoge, a todas luces, una norma general antielusión en todo punto análoga⁵ a la definida en el artículo 6 de la ATAD, conocida, comúnmente como *Cláusula General Anti Abuso* o GAAR, por sus siglas en inglés,⁶ y para cuya transposición los Estados miembros contaban con un plazo que finalizó el 31 de diciembre de 2018. España se suma así a un amplio grupo de países de la Unión Europea que contaban ya con una GAAR doméstica en sus ordenamientos.⁷ En este contexto, el legislador español se topaba con varias opciones a la hora de decidir cómo abordar la obligación de transponer la Directiva en el punto que nos ocupa, siendo una posibilidad, en todo punto, válida, la de “optar por entender que el artículo 15 de la LGT sirve ya como trasposición de la Directiva”.⁸ Así lo ha expresado DELGADO PACHECO, cuya opinión comparte una doctrina mayoritaria, siendo precisamente, como se ha dicho, la solución por la que optaban los redactores del malogrado Anteproyecto de Ley.⁹

En este contexto, el objeto principal de este trabajo es determinar si el artículo 15 de la LGT, bajo el extraño título “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, contiene una regla general antiabuso que permita concluir que España cumple con la obligación de transponer el artículo 6 de la ATAD.

A tal fin, realizaremos un análisis crítico del régimen jurídico de la cláusula del artículo 15 de la LGT a la luz del contenido de la GAAR establecida en la ATAD, lo que nos llevará a concluir que aquel sirve, en esencia, para entender transpuesta la referida GAAR comunitaria. En el curso del referido análisis, se pondrá especial énfasis en el hecho de que en nuestro ordenamiento no encontramos una única norma general antiabuso. Bajo una concepción amplia de este tipo de normas, que incluiría todas aquellas “dirigidas a evitar que la aplicación del sistema tributario en su conjunto quede

1. Así se explica en el Anteproyecto de Ley. Las cursivas son nuestras.
2. Anti Tax Avoidance Directive.
3. Considerando III.
4. En relación con la regla en materia de híbridos prevista en la ATAD 1, la Ley española reguladora del Impuesto sobre Sociedades ya contaba con mecanismos equivalentes a los previstos en la referida Directiva. Lo mismo sucedía en relación con la regla de limitación de la deducibilidad de intereses, en relación con la cual la Comisión Europea reconoció que España tenía ya una regla equivalente a la contenida en la Directiva, por lo que le permitió posponer la transposición de esta regla hasta 2024. España también decidió posponer la incorporación de las reglas anti-híbridos contenidas en la ATAD 2 hasta 2021, dada su complejidad.
5. A. DELGADO PACHECO, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018, 417.
6. *General Anti Avoidance Rule*.
7. Una GAAR a nivel interno era ya aplicada en Austria, Bélgica, Bulgaria, Croacia, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Portugal, Rumanía, República Eslovaca, España, Suecia y Reino Unido. Véase M. LANG, J. OWENS, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER (editores) *GAARs – A key element of tax systems in the post-BEPS tax world*, IBFD, Ámsterdam, 2016.
8. A. DELGADO PACHECO, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, op. cit., 417.
9. Varios países de la Unión Europea decidieron, por el contrario, transponer la GAAR prevista en la ATAD. Son los siguientes: Austria, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estonia, Francia, Grecia, Hungría, Lituania, Luxemburgo, Malta, Polonia, Portugal, Rumanía, República Eslovaca, Eslovenia y Reino Unido.

distorsionada por la utilización de negocios artificiosos u otros actos de elusión fiscal”, en nuestro ordenamiento tal función no sólo la ha venido desempeñando el referido artículo 15 de la LGT, sino también los artículos 13 y 16 de la misma, que contienen, respectivamente, una regla general sobre *calificación* de hechos, actos o negocios jurídicos,¹⁰ y una regla que permite a la Administración tributaria declarar la existencia de *simulación*.¹¹ Así, el trabajo abordará algunos de los problemas de convivencia entre estos tres artículos, que han venido originando un fuerte debate doctrinal desde hace más de medio siglo. El trabajo finalizará con unas consideraciones finales, situando la cláusula antiabuso española en el marco más amplio de los diversos mecanismos de lucha contra la planificación fiscal agresiva.

2. La cláusula general antiabuso en la LGT: “el conflicto en la aplicación de la norma tributaria”

La LGT española viene manteniendo, desde antaño, tres vías de reacción frente a la elusión fiscal, entendida ésta en el sentido amplio al que acabamos de referirnos: la calificación (artículo 13 de la LGT), el fraude de ley, bajo la denominación, hoy en día, de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (artículo 15) y la simulación (artículo 16).¹² Existe unanimidad en la doctrina a la hora de entender que el artículo 15 de la LGT incorpora claramente una cláusula general antielusión. Es más, para el profesor FERNANDO PÉREZ ROYO ése hubiera sido “el *nomen iuris* correcto”.¹³ A mayor abundamiento, de entre las tres disposiciones referidas, el artículo 15 de la LGT, “constituye propiamente una norma general antielusión con una redacción coincidente con la atribuida hoy a otras normas semejantes en otros ordenamientos y en el Derecho de la Unión Europea”,¹⁴ y en particular, con la recogida en el artículo 6 de la ATAD.

Siendo el objeto de la sección monográfica del presente número de esta revista el estudio de las soluciones adoptadas por los Estados miembros para la trasposición del referido artículo 6 de la ATAD, permítasenos indicar la redacción que el legislador europeo ha dado a este artículo en castellano:

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 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 válidas 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.

10. Esa regla general sobre calificación se completa con la potestad reconocida a la Administración tributaria en el artículo 115 de la LGT que la habilita para rectificar las calificaciones aplicadas por los obligados tributarios, y exigir así el tributo de acuerdo a la naturaleza del negocio que aquélla considera realizado.

11. A. DELGADO PACHECO, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, op. cit., 396.

12. J. LÓPEZ TELLO, *La «cláusula antiabuso» del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria*, en *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*, 5, 2003, 53.

13. F. PÉREZ ROYO, *Comentario al artículo «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de Ley General Tributaria»*, en C. GARCÍA NOVOA (coordinador) *La derrota del Derecho y otros estudios, comentados, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza : Libro homenaje al Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2012, 384.

14. A. DELGADO PACHECO, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, op. cit., 396.

Esta disposición debe completarse con lo señalado en el Preámbulo de la ATAD en la relación a esta norma general antiabuso, en el considerando undécimo. De entre lo que allí se indica, merece la pena destacar las siguientes consideraciones:

- *Dentro de la Unión, esas normas generales deben aplicarse a los mecanismos considerados falseados; en otros casos, el contribuyente debe tener derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales.*
- *No debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables dichas normas generales.*
- *A la hora de evaluar si debe considerarse que un mecanismo está falseado, podría permitirse a los Estados miembros considerar todos los motivos económicos válidos, incluidas las actividades financieras.*

Es así que podemos decir que, con un ámbito de aplicación restringido al del Impuesto sobre Sociedades,¹⁵ el referido artículo 6 de la ATAD incluye un *presupuesto de hecho* que se proyecta sobre los *mecanismos elusivos*, concepto que pivota sobre los siguientes tres elementos¹⁶:

(i) el mecanismo o serie de mecanismos deben haberse establecido teniendo como *propósito principal* o uno de sus *propósitos principales* la obtención de una ventaja fiscal.¹⁷

(ii) tal ventaja debe desvirtuar el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable.¹⁸

(iii) y en consecuencia, tales mecanismos –que podrán estar constituidos por más de una fase o parte- resultan estar falseados, considerándose como tales aquellos que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.¹⁹

La *consecuencia jurídica* que acarrea la realización por parte del contribuyente de ese presupuesto de hecho (los mecanismos referidos) es ignorar, por parte de las Administraciones tributarias, a efectos del cálculo del Impuesto sobre Sociedades, tal(es) mecanismo(s), calculando la deuda tributaria con arreglo a la legislación nacional. Y recuérdese, además, la observación incluida en el Preámbulo en el sentido de que “(n)o debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables dichas normas generales”.

Pues bien, una disposición a todas luces similar a la descrita la encontramos en nuestro ordenamiento en el ya aludido artículo 15 de la LGT, bajo la rúbrica “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, y que dispone que

15. No obstante CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ sostienen que cabría argumentar que el ámbito de aplicación de la GAAR de la ATAD no queda restringido al del Impuesto sobre sociedades (IS), sino que debe proyectarse sobre todas las operaciones que presenten conexión directa con tal impuesto, tales como las relacionadas con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) que afectan a los establecimientos permanentes (no comprendidas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades) y las corrientes de renta sujetas a retención en la fuente con arreglo al IRNR. Advierten estos autores que “el análisis que puede hacer una Administración tributaria de un Estado miembro de una transacción (pago de intereses), a los efectos de una GAAR, a los efectos del IS y del IRNR de los contribuyentes (residentes y no residentes) involucrados en la misma, se verá por otra administración desde la perspectiva de IS en el otro Estado miembro” (J.M. CALDERÓN CARRERO, A. MARTÍN JIMÉNEZ, *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: Comentarios, casos prácticos, 407, 2017, 30-31).

16. Seguimos la exposición de los profesores BÁEZ y ZORNOZA en cuanto a la estructura del artículo 6 de la ATAD (A. BÁEZ MORENO, J. ZORNOZA PÉREZ, *La norma general contra las prácticas abusivas de la ATAD*, en J.M. ALMUDÍ CID, J.A. FERRERAS GUTIÉRREZ, P. A. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA (directores) *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa en la Unión Europea*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2018).

17. Se conoce este requisito como el *test subjetivo* o test del “ *motive requirement*”.

18. Se conoce este requisito como el *test objetivo*.

19. Se conoce este requisito como test de las *razones comerciales válidas*.

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

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

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

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

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

El texto referido fue objeto de una modificación de gran importancia por Ley 34/2015 de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que eliminó del último apartado el relevante inciso final "sin que proceda la imposición de sanciones".²⁰ Al margen de lo que se explicará con más detalle más adelante, queremos advertir desde este momento que, al pasar a ser sancionables las conductas que entran en el ámbito de aplicación del artículo 15 de la LGT, la cláusula recogida en este artículo se aproxima todavía más al espíritu de la GAAR de la ATAD.

La figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" pretende abordar aquellos "casos en que los negocios o situaciones sobre los que versa la calificación presentan unas características anómalas, con rodeos o artificios que permiten concluir que dichos negocios han sido realizados con finalidad elusiva, es decir, con la intención de propiciar su encaje en el presupuesto de hecho de una norma más favorable que la que correspondería al negocio usual".²¹ Nos encontramos pues en el ámbito del fenómeno del *fraude de ley*, o *fraude a la ley*, que en el ámbito tributario significa la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales que, "natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios jurídicos normales o usuales".²²

Al margen de la cuestión terminológica ("fraude de ley", "abuso del derecho", "conflicto en la aplicación de la norma"), el referido artículo 15 de la LGT aborda aquellas situaciones en las que se burla el espíritu de la ley respetando su letra.²³ El ejemplo de manual que se viene poniendo a este respecto es el de dos sujetos que consiguen a través de la constitución de una sociedad entre ellos, el mismo efecto al que llegarían con la formalización de una compraventa, pero eludiendo la aplicación de las normas tributarias aplicables a esta. Así, tales sujetos constituirían una sociedad, aportando uno de ellos un inmueble y el otro una cantidad en dinero por importe del valor del inmueble para, a continuación, proceder a la disolución de la sociedad, recibiendo, como cuota de liquidación, el primero la cantidad dineraria, y el segundo, el inmueble.²⁴ El resultado es idéntico al que hubiesen logrado de haber celebrado el contrato de compraventa, con la única diferencia de que evitan

20. La modificación del referido apartado 3 se realizó por el artículo único.3 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Téngase en cuenta para su aplicación la disposición transitoria única.1 de la citada Ley.

21. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2019, 276.

22. C. PALAO TABOADA, *El fraude a la Ley en Derecho tributario*, en C. PALAO TABOADA, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, 26.

23. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., 276.

24. *Ibidem*.

la aplicación del impuesto correspondiente a aquella, más gravoso que el que lleva aparejada, en nuestro ordenamiento tributario, la constitución y disolución de una sociedad.

El artículo 15 de la LGT es heredero del artículo 24 de la Ley anterior (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria) que, en esencia, tenía como objeto estas mismas maniobras de elusión fiscal, utilizando la expresión *fraude de ley* para referirse a ellas. A esta LGT de 1963 puede atribuirse el valor de haber codificado, en el ámbito tributario, una figura de creación judicial, que sólo, algo más tarde de una década, se incorporaría al ordenamiento jurídico civil español a través de la reforma del Código Civil que tuvo lugar en 1974, siendo uno de los elementos más problemáticos del referido artículo 24 de aquella Ley la utilización de conceptos abstractos tales como “fraude de ley”, “norma de cobertura”, “causa del negocio” o “causa de la obligación”.²⁵ Así, disponía el referido artículo lo siguiente:

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

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

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

Pues bien, el referido artículo 15 de la LGT vino a sustituir la cláusula del “*fraude de ley*” de la LGT de 1963, para abordar, en esencia, el mismo tipo de conductas. Si bien el título que lleva el referido artículo no contiene las palabras “fraude” o “abuso”, sino la extraña expresión “*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*”, lo cierto es que contiene una verdadera cláusula general antiabuso que engloba los supuestos tradicionalmente abordados bajo la figura del *fraude de ley tributario*.²⁶ Por otro lado, los términos en los que el artículo en cuestión aborda el fenómeno del fraude de ley son mucho más concretos que los empleados por la Ley de 1963, lo que ha sido valorado positivamente, en general, por la doctrina. Mientras aquella Ley utilizaba la técnica legislativa propia del Derecho continental,²⁷ la LGT de 2003 optó por abordar el fenómeno desde una perspectiva pragmática propia de los países anglosajones, incorporando los requisitos elaborados en torno a la elusión en las doctrinas judiciales del Tribunal Supremo de Estados Unidos y del Comité Judicial de la Cámara de los Lores, hoy Tribunal Supremo del Reino Unido.²⁸ Analizamos a continuación en detalle los distintos elementos que configuran la cláusula general antiabuso del artículo 15, a la luz de la ATAD, apuntando también, de forma breve, en qué medida la regulación actual supone ventajas respecto de la anterior en relación con las problemáticas apuntadas.

25. F. PÉREZ ROYO, *Comentario al artículo «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de Ley General Tributaria»*, op. cit., 384 y ss.

26. M.I. LINARES GIL, *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, en Indret: Revista para el Análisis del Derecho, 3, 2004, 12.

27. F. PÉREZ ROYO, *Comentario al artículo «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de Ley General Tributaria»*, op. cit., 385.

28. F. PÉREZ ROYO, *La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)*, en Quincena fiscal, 10, 2005. Consultada la versión Westlaw Aranzadi, BIB 2995/1119, apartado 1.

3. Análisis del artículo 15 de la LGT a la luz de la ATAD

3.1. Estructura. Cuestiones previas

El artículo 15 de la LGT se estructura en torno a un *presupuesto de hecho* y una *consecuencia jurídica*. Por lo que se refiere al presupuesto de hecho, éste se articula en torno a dos requisitos referidos a la *conducta*, junto con otro requisito de *resultado*.²⁹ Antes de entrar en el análisis de cada uno de estos elementos, queremos realizar dos observaciones sobre el modo en que se encuentran configurados los requisitos relativos al presupuesto de hecho, en particular, los referidos a la *conducta*.

La primera se refiere a su configuración en términos estrictamente objetivos. El legislador español ha dejado atrás el requisito de carácter subjetivo exigido por el artículo 24 de la anterior LGT, que se proyectaba sobre “hechos, actos o negocios jurídicos realizados *con el propósito de eludir el pago del tributo*”, para, en su lugar, articular la regulación del abuso sobre la base de elementos objetivos³⁰: (i) la utilización de actos o negocios artificiosos o impropios y (ii) la ausencia de otros efectos relevantes distintos del ahorro fiscal. Al primer requisito se le conoce como *test de la artificiosidad*. Al segundo requisito, podemos referirnos como el *test de los efectos*.³¹ Si bien, como se explicará, la fórmula actual puede ser cuestionada desde otras perspectivas -en particular, por su grado de abstracción-, lo cierto es que se aprecia en ella un evidente esfuerzo por reemplazar el enfoque subjetivo de la regulación anterior (que giraba a en torno al “*purpose of tax avoidance*”), por un enfoque objetivo.

La segunda observación se refiere al estrecho vínculo entre los dos requisitos referidos. La interrelación o dependencia entre ellos es tal que algunos autores han tildado esta configuración como redundante explicando que si una transacción resulta ser artificial, será difícil que de ella se deriven consecuencias legales o económicas distintas del ahorro fiscal, y que, a su vez, si de una transacción no se derivan consecuencias legales o económicas distintas del ahorro fiscal, normalmente será porque tal transacción es artificial.³² Consideraciones en el mismo sentido habían sido realizadas por el profesor FERREIRO LAPATZA a la hora de definir el carácter artificial de los actos o negocios sobre los que el artículo 15 de la LGT se proyecta, al señalar que, en los supuestos de artificiosidad, “el acto o negocio realizado es, en fin inútil en el sentido de que su fin o causa típica es irrelevante, siendo únicamente el ahorro fiscal conseguido lo que lleva a su realización”.³³ Así en el ejemplo de libro antes referido, las operaciones de constitución y disolución de la sociedad son inútiles, pues su fin típico (en esencia, obtención de ganancias para su posterior reparto entre los socios) resulta totalmente irrelevante, siendo el único motivo de su realización el ahorro fiscal que conlleva respecto del negocio que sería el típico para alcanzar el resultado obtenido (la compraventa). La interconexión entre el test de la artificiosidad y el test de los efectos es tal que varios autores entienden que el test de la artificiosidad se articula como el elemento clave de esta cláusula antiabuso,³⁴ y centran su atención, mayoritariamente, en el análisis de este requisito que se hace depender, a su vez, del segundo.

29. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., 277.

30. A. BÁEZ MORENO, J. ZORNOZA PÉREZ, *Spain*, en *Cahiers de Droit Fiscal International* (Ejemplar dedicado a *Anti-Avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules*), vol. 103, 1, 2018, 705.

31. A. BÁEZ MORENO, J. ZORNOZA PÉREZ, *Spain*, en M. LANG, J. OWENS, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER (editores) *GAARs – A key element of tax systems in the post-BEPS tax world*, op. cit., 33.2.2.2.

32. A. BÁEZ MORENO, J. ZORNOZA PÉREZ, *Spain*, en *Cahiers de Droit Fiscal International* (Ejemplar dedicado a *Anti-Avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules*), op. cit., 701, con referencia a J. LÓPEZ TELLO, *La «cláusula antiabuso» del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria*, op. cit., 49.

33. J.J. FERREIRO LAPATZA, *El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de Ley General Tributaria (Quincena Fiscal 11/2003)*, en C. GARCÍA NOVOA (coordinador) *La derrota del Derecho y otros estudios, comentados, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza: Libro homenaje al Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2012, 377.

34. A. BÁEZ MORENO, J. ZORNOZA PÉREZ, *Spain*, en M. LANG, J. OWENS, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER (editores) *GAARs – A key element of tax systems in the post-BEPS tax world*, op. cit., apartado 33.2.2.2.

3.2. El presupuesto de hecho. Requisitos configuradores

3.2.1. El test de la artificiosidad

Exige el artículo 15 de la LGT, en primer lugar, de los actos o negocios, “(q)ue, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido”. Como indica el profesor FERREIRO LAPATZA, la palabra “artificioso” ha de ser entendida en el sentido de que “en tales actos o negocios la forma adquiere una importancia absolutamente preponderante sobre el contenido, sin llegar a ocultarlo, porque entonces estaríamos ante un caso de simulación”. La palabra “impropio”, ha de entenderse, a juicio del mismo autor, en idéntico sentido, esto es, como “inadecuado o menos adecuado que otros actos o negocios que, en nuestra organización social, se utilizan normalmente para conseguir el resultado previsto; sin que por ello pueda decirse que, en su caso, está ausente la causa típica del negocio en cuestión, pues en este supuesto nos situaríamos también ante un caso de simulación”.³⁵ El Borrador de Anteproyecto de LGT de 2003 utilizaba el término “inusual”, en lugar del término “artificioso”, lo cual había sido objeto de duras críticas por parte de la doctrina.³⁶ Quizás por ello fue eliminado de la redacción final del precepto y sustituido por el término “artificioso”. Sin embargo, y como ha apuntado PALAO TABOADA³⁷, los redactores del Proyecto de LGT no advirtieron que el adjetivo “usual” se mantenía en la letra b), que configura el requisito que abordaremos en el apartado siguiente (“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 cualquier caso, como explica el profesor FERREIRO, ese término implicaría que el negocio sería *inusual* no por “infrecuente sino porque no se utiliza normalmente para conseguir los resultados concretos que en el caso concreto se persiguen”.³⁸

Pues bien, la artificiosidad debe ser valorada en relación con el resultado o finalidad del acto o negocio, es decir, tiene un carácter relativo.³⁹ En nuestro ejemplo, las operaciones de constitución e inmediata disolución de la sociedad resultan totalmente artificiosas, en relación con el resultado obtenido (transmisión de la propiedad). En este carácter relativo de la artificiosidad incide PÉREZ ROYO quien viene advirtiendo también que nos encontramos en el terreno del denominado *negocio indirecto*. A juicio de TEJERIZO, existe un negocio indirecto cuando “las partes celebran un negocio típico regulado por el ordenamiento jurídico con un fin distinto del que le es propio y específico”, es decir, “cuando se da una discordancia entre el objetivo perseguido y la fórmula escogida”, por lo que concluye que “el negocio indirecto no es más que el procedimiento utilizado para defraudar la ley”.⁴⁰ En la misma línea señala PALAO que, desde una perspectiva tributaria, “el negocio indirecto será un negocio en fraude de ley si la finalidad perseguida es eludir la norma fiscal”.⁴¹

35. J.J. FERREIRO LAPATZA, *El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de Ley General Tributaria* (Quincena Fiscal 11/2003), *op. cit.*, 376.

36. En contra de extraer consecuencias tributarias de la innovación jurídica se ha pronunciado P. FISCHER en *L'esperienza tedesca*, en A. DI PIETRO (director) *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milán, 1999, 118-221.

37. C. PALAO TABOADA, *La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria*, en C. PALAO TABOADA, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, 169.

38. J.J. FERREIRO LAPATZA, *El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de Ley General Tributaria* (Quincena Fiscal 11/2003), *op. cit.*, 377. Las cursivas son nuestras.

39. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, *op. cit.*, 277.

40. J.M. TEJERIZO LÓPEZ, *Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el derecho español*, en M.A. LUQUE MATEO, J.J. HINOJOSA TORRALVO, *La lucha contra el fraude fiscal. Procedimientos y medidas administrativas y penales* (Estudios), Atelier, Barcelona, 2012, 24.

41. C. PALAO TABOADA, *La interpretación y aplicación de las normas tributarias en la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria*, en C. PALAO TABOADA, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, 60. Como indicaba LINARES al poco de aprobarse la LGT de 2003, el artículo 15 de la LGT “es claramente una cláusula genérica antiabuso o antielusión que abarca, al menos, los supuestos de hecho tradicionalmente incluidos en el fraude de ley tributario y, seguramente, los considerados negocios indirectos. Es difícil concebir un fraude de ley tributario que quede fuera del ámbito de aplicación del nuevo conflicto” (M.I. LINARES GIL, *El conflicto en la aplicación de la norma*

Prescindiendo ahora del cierto enfoque subjetivo que varios de los autores referidos adoptan al analizar la relación entre el negocio indirecto y el fraude de ley, al referirse al objetivo perseguido por las partes,⁴² todos ellos coinciden en que el negocio indirecto debería articularse con arreglo a la normativa que aborda el fraude de ley, esto es, hoy en día, el artículo 15 de la LGT, regulador del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En este contexto, varios autores aplauden la configuración actual del referido artículo en términos objetivos, pues pone punto final a una práctica de la Administración tributaria española consistente en recurrir a la calificación del negocio indirecto, como figura aparentemente distinta del fraude de ley, “para eludir la aplicación de la que realmente corresponde, la que regula la declaración de fraude de ley, sus aspectos procedimentales y sus efectos”.⁴³ Y ello porque el recurso al fraude de ley, -o en su formulación actual de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”- requería (y todavía requiere), su aplicación a través de una vía procedimental, regulada en el artículo 159 de la LGT –que será analizada en un apartado posterior de este trabajo⁴⁴- no prevista para la aplicación del artículo 13 (“calificación”) que, en conjunción con lo previsto en el artículo 115.2 de la LGT⁴⁵ permitía (y permite hoy también) la recalificación por parte de la Administración tributaria, y en cuyo ámbito se venía abordando, por parte de la Administración tributaria, la problemática del *negocio indirecto*. A este respecto PÉREZ ROYO hace referencia a la doctrina civilista,⁴⁶ que concibe este negocio indirecto como un eufemismo para referirse al fraude de ley, y advierte que apreciada en el caso concreto la presencia de los elementos o requisitos definidos en el artículo 15 de la LGT, y en particular, el test de la artificiosidad, “la aplicación de su mandato se impondría de manera inmediata, sin necesidad de entrar a discutir si en lugar de la caracterización como conflicto (art. 15), sería preferible la de negocio indirecto”, que, como se ha indicado se dirimía, por la vía de la recalificación. Para este autor, la disputa que pudo tener cabida cuando la cláusula antielusión se articulaba sobre las fórmulas abstractas referidas anteriormente, es ociosa cuando el legislador emplea, en su lugar, los test realistas contenidos en el artículo 15.⁴⁷ Con todo, y como se verá más adelante,⁴⁸ pese al esfuerzo del legislador por eliminar la presencia de cualquier elemento subjetivo en el test de la artificiosidad, lo cierto es que este test no aporta la concreción suficiente deseada, dejando un amplio margen de maniobra a la Administración tributaria, a la hora de decidir el carácter artificioso del negocio realizado.⁴⁹

Pues bien, establecidos los términos en que debe entenderse la *artificiosidad*, debe advertirse que mientras la LGT utiliza, como se ha explicado, la expresión *artificiosos* o *impropios*, la ATAD emplea, en la versión española, el término *falseados* para referirse a los *mecanismos* que serán objeto de escrutinio a la luz de la GAAR. El empleo de la expresión *falseado* ha sido objeto de duras críticas por parte de la doctrina. Así, BÁEZ y ZORNOZA indican que la “versión española de la Directiva

tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, op. cit., 12).

42. En el caso de PALAO, resulta lógico pues el trabajo formaba parte de una serie comentando la reforma de la LGT de 1963 llevada a cabo por Ley 25/1995, de 20 de julio.

43. F. PÉREZ ROYO, *La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)*, op. cit., apartado 9.

44. Véase apartado 3.3.

45. Dispone el artículo 115. 2 de la LGT que “(e)n 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 éste 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”.

46. L.H. CLAVERÍA GOSÁLVEZ, *La causa del contratto*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1998.

47. F. PÉREZ ROYO, *Comentario al artículo «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de Ley General Tributaria»*, op. cit., 385. En este contexto, explica J. DE JUAN CASADEVALL que “tras la inauguración de la nueva cláusula antielusiva del art 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria, la regularización del negocio indirecto debe realizarse por el cauce procesal del art. 159 LGT” (*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, 11, 2020. Consultada en Aranzadi Westlaw BIB 2020\12183, 15).

48. Véase apartado 3.4.

49. Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, 67.

refuerza la equivocada posición de la Administración española (y de los Tribunales) al confundir, quizás de forma deliberada, los conceptos de negocio abusivo y negocio simulado”.⁵⁰ Y es que, además del abuso al recurso de la recalificación al que nos hemos referido en el párrafo anterior para evitar la aplicación del procedimiento establecido para el recurso al fraude de ley, la Administración tributaria había venido utilizando el expediente del negocio simulado (artículo 16 de la LGT: “declaración de simulación”) en supuestos en los que la controversia giraba en torno a la aplicación de normas.⁵¹ En nuestro ordenamiento tributario, a través de la declaración de simulación, la Administración no trata de corregir la aplicación de la norma a los hechos, como sucede a través del expediente del conflicto, sino que trata de establecer los hechos “realmente producidos y a los que la norma debe ser aplicada”. Y ello porque las partes, en los supuestos de negocios *simulados*, ocultan algún aspecto de la realidad, es decir, “se ponen de acuerdo para hacer aparecer ante terceros unas relaciones que no se corresponden con la realidad”.⁵² El supuesto típico es el de las facturas falsas (simulación absoluta) o el de la compraventa encubridora de una donación (simulación relativa). El elemento clave que diferencia los supuestos que deben tramitarse a través del artículo 15 de la LGT, de aquellos que deben hacerlo a través del artículo 16, es la *ocultación*, que debe estar presente el segundo tipo de supuestos.

Es cierto que la utilización en la ATAD del término *falseados* podría llevarnos a entender que el ámbito de aquella se circunscribe a los supuestos de simulación, dejando fuera aquellos que el legislador español aborda en el artículo 15 de la LGT. Como indica PALAO TABOADA esta posición sería coherente con la del sector doctrinal que entiende que la GAAR de la ATAD requiere que el negocio sea prácticamente simulado. Sin embargo, el propio profesor apunta que difícilmente se podrá entender el adjetivo *falseado* que utiliza la ATAD en el sentido apuntado, si tenemos en cuenta que este requisito se combina con el de los “motivos económicos válidos” (*business purpose test*).⁵³ En este sentido, indica DELGADO PACHECO, en relación con la GAAR de la ATAD que “tal vez hubiera sido mejor decir simplemente que un negocio será abusivo cuando tenga entre sus razones principales la obtención de una ventaja fiscal, sin que ello responda a una interpretación finalista de la norma, salvo que exista una justificación económica del negocio realizado en la forma fiscalmente más eficaz”. Entendemos con este autor que la concepción del término *falseado* de la ATAD como *simulado* reduciría injustificadamente el ámbito de la norma.⁵⁴ A este respecto, resulta interesante la observación realizada por PALAO en el sentido de que aun entendiendo el adjetivo *falseado* de la ATAD como *simulado* (en términos del artículo 16 de la LGT), ello no tendría grandes consecuencias prácticas para la Administración tributaria y los tribunales españoles, que, como se ha dicho, “vienen utilizando la simulación y la elusión como conceptos prácticamente intercambiables”.⁵⁵

A efectos de verificar la artificiosidad de los actos o negocios, éstos pueden considerarse de *forma individual o en su conjunto*. Esta previsión resulta acertada como mecanismo de lucha contra el abuso, pues en la generalidad de los casos, quienes pretenden eludir el pago de tributos no lo harán a través de una única transacción, sino que emprenderán un rodeo, un “ensamblaje de varias piezas, de varios negocios, para conseguir lo que normalmente se consigue con uno solo”.⁵⁶ Es así que la referida previsión, que se alinea con la doctrinas de las transacciones por escalones (*step transactions doctrines*), desarrolladas por el Comité Judicial de la Cámara de los Lores en el ámbito de los esquemas elusivos multi-transaccionales, tiene una potencialidad enorme en la lucha contra elusión fiscal.⁵⁷ Además, la configuración de la artificiosidad de acuerdo con esta doctrina

50. BÁEZ MORENO, A., ZORNOZA PÉREZ, *La norma general contra las prácticas abusivas de la ATAD*, op. cit., 153.

51. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., 277.

52. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., 280.

53. C. PALAO TABOADA, *El abuso del derecho en materia tributaria en el derecho comunitario europeo*, en *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Guipuzkua*, 223, 2016, 24.

54. A. DELGADO PACHECO, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, op. cit., 383.

55. C. PALAO TABOADA, *El abuso del derecho en materia tributaria en el derecho comunitario europeo*, op. cit., 24.

56. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., 278.

57. *En concreto, la referida doctrina fue aplicada de forma completa por la Cámara de los Lores británica en los asuntos*

de las transacciones por escalones parece coherente con el enfoque de la GAAR de la ATAD, que por un lado habla de “*mecanismo o serie de mecanismos*”, y por otro indica que estos “*podrán estar constituidos por más de una fase o parte*”. Entendemos que la GAAR de la ATAD refleja, de esta manera, una suerte de *step transactions doctrine*, si bien el artículo 15 de la LGT lo hace de un modo más acabado, al habilitar expresamente a la Administración tributaria para considerar como artificiosos los actos o negocios en su conjunto.⁵⁸

3.2.2. El test de los efectos

El segundo requisito para que pueda aplicarse el artículo 15 de la LGT es que de la “*utilización [de los actos o negocios artificiosos o impropios] 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*”. Dado que la literalidad del artículo se circunscribe a los *efectos* de los actos o negocios, dejando a un lado los motivos del contribuyente, preferimos, siguiendo a BÁEZ y ZORNOZA referirnos a este segundo requisito como el test de los efectos, en lugar de a un “test de la ausencia de motivo económico válido”.⁵⁹ Ello porque nos encontramos ante un test *puramente objetivo* construido, como indican tales autores, sobre las consecuencias jurídicas o económicas de las transacciones, más que sobre el propósito, los motivos o intenciones del contribuyente.⁶⁰

En relación a este requisito, se observan dos diferencias importantes entre los modos en que se encuentra configurado en la cláusula antiabuso española y en la GAAR comunitaria, si bien ello no es óbice en absoluto para entender, que también en este punto, el artículo 15 de la LGT cumple, sin lugar a dudas, la función implementadora de aquélla en el ordenamiento jurídico español.

La primera diferencia tiene que ver, precisamente, con el enfoque objetivo por el que ha optado el legislador español, y que ha sido, en general, bien visto por la doctrina y como una mejora respecto de la regulación del abuso en la LGT de 1963 que adoptaba un *test subjetivo* en relación al requisito que ahora nos ocupa.⁶¹ Por su parte, la Directiva sigue el enfoque del test subjetivo y, recordemos, habla de la necesidad de que los mecanismos resulten falseados (una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes) 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. La Directiva, no obstante 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”. Por lo tanto, nos parece que el resultado al que llevará la aplicación del artículo 15 de la LGT será, en esencia, el mismo al que conduciría el artículo 6 de la ATAD. Es más, desde la perspectiva de la seguridad

W T Ramsay Ltd v. IRC ([1982] A.C. 300.) y *Furniss v. Dawson* ([1984] A.C. 474). Resultan muy significativas las palabras de Lord Wilberforce en la sentencia sobre el asunto *W T Ramsay Ltd v. IRC* al indicar que “para determinar las consecuencias fiscales de una transacción el Tribunal debe establecer su naturaleza jurídica, y si ésta resulta de una serie o combinación de transacciones, diseñadas para operar como tal, es esta serie o combinación la que debe ser tomada en consideración”. Con estas palabras, para PÉREZ ROYO -quien reproduce en castellano las palabras de Lord Wilberforce-, lo que hace la Cámara de los Lores es, aunque no se diga de forma explícita, incorporar al ordenamiento británico la doctrina sobre las *step transactions*. Vid. F. PÉREZ ROYO, *La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)*, op. cit., apartado 2.

58. En cambio, la ATAD, como indica CASADEVALL, “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 finalidad elusiva” (J. DE JUAN CASADEVALL, *La cláusula general antiabuso en el derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria*, en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 427, 2018, 30).

59. Así denomina el profesor PÉREZ ROYO este requisito en *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., 277.

60. A. BÁEZ MORENO, J. ZORNOZA PÉREZ, *Spain*, en *Cahiers de Droit Fiscal International* (Ejemplar dedicado a *Anti-Avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules*), op. cit., 2018, 708.

61. M.A. COLLADO YURRITA, G. PATÓN GARCÍA, *La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria: problemas aplicativos*, en M.A. COLLADO YURRITA, J.A. SANZ DÍAZ-PALACIOS, S. MORENO GARCÍA (coordinadores) *La lucha contra el fraude fiscal: estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, Barcelona, 2008, 79.

jurídica de los contribuyentes, nos parece más adecuada la opción escogida por el legislador español, configurando el requisito que ahora nos ocupa en términos objetivos, más aún en un escenario como el español, en el que, como explica BÁEZ, las autoridades han venido dando “un valor preeminente a ciertos documentos de carácter estrictamente interno (...) en los que los contribuyentes o sus asesores se refieren, de forma explícita, a las ventajas fiscales que una determinada operación o conjunto de operaciones pudieran reportar”.⁶²

La segunda diferencia estriba en que mientras la Directiva se refiere a los mecanismos o serie de mecanismos cuyo *propósito principal o uno de sus propósitos fundamentales* sea la *obtención de una ventaja fiscal*, conforme al artículo 15 de la LGT, para que el negocio entre dentro de su ámbito de aplicación, de su utilización no deben resultar “*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*”. Leído a *sensu contrario*, diremos que el artículo 15 de la LGT se aplicará únicamente cuando el negocio tenga como único efecto (resultado) el ahorro fiscal, de modo que incluso, la conducta llevada a cabo, “desde el punto de vista económico, sería desventajosa, si no fuera por ese ahorro fiscal”.⁶³ En el ejemplo de manual al que nos venimos refiriendo en este trabajo, el efecto (jurídico o económico) obtenido como consecuencia de acudir a la constitución y disolución de sociedades no debe ser otro que el de pagar una cantidad menor de impuestos que la que correspondería a la celebración del negocio de compraventa. Es así que el enfoque del legislador español puede clasificarse como un enfoque limitado o restrictivo, frente a otros enfoques más amplios adoptados por los legisladores de nuestro entorno, y al enfoque intermedio empleado en la GAAR de la ATAD.⁶⁴

Ese enfoque intermedio por el que ha optado la ATAD ha sido criticado por BÁEZ y ZORNOZA quienes enfatizan que “cualquier compañía que tenga la intención de realizar cualquier clase de negocio valorará las consecuencias fiscales del mismo de modo que será difícil poder afirmar que uno de los propósitos principales del negocio no era precisamente obtener un trato fiscal ventajoso”.⁶⁵ Con todo, dicho enfoque se atempera en buena medida, como ya se ha indicado, con el test de las razones comerciales válidas, que entendemos debe leerse a la luz de lo establecido en el considerando undécimo del Preámbulo de la Directiva: “A la hora de evaluar si debe considerarse que un mecanismo está falseado, podría permitirse a los Estados miembros considerar todos los motivos económicos válidos, incluidas las actividades financieras”. Es así que los referidos autores entienden que el test de las razones comerciales válidas establecido en la ATAD “anula por completo la importancia práctica del test subjetivo”.⁶⁶ Por ello nos parece que la cláusula antielusiva española regulada en

62. Se refiere este autor a documentos internos tales como correos electrónicos, presentaciones elaboradas por asesores fiscales o memoranda empresariales referidas a operaciones de planificación fiscal y explica que “(e)n principio, una aplicación seria de las normas antiabuso conllevaría que dichas afirmaciones fueran intrascendentes a la hora de decidir si la operación debe o no corregirse pues, en todo caso, la Administración tendría la carga de probar que el negocio o los negocios resultan notoriamente artificiosos y que su utilización no resultan efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal. Sin embargo, la realidad resulta más tozuda y lo cierto es que la transcendencia de tales documentos –en los que en la mayor parte de las ocasiones el contribuyente se limita a afirmar que una operación puede ser fiscalmente ventajosa- viene resultando crucial”. Vid. A. BÁEZ MORENO, *La cláusula del propósito principal (Principal Purpose Test). Un análisis crítico de la acción 6 del Proyecto BEPS*, en Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, 404, 2016, 16.

63. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., 279.

64. Esta clasificación es realizada por las profesoras MOSQUERA y BURGERS quienes la realizan desde la óptica del propósito o intención del contribuyente, en lugar de hacerlo desde la óptica del resultado o los efectos de la operación, lo cual, es en todo punto lógico, teniendo en cuenta que muchos de los Estados de nuestro entorno adoptan un enfoque subjetivo a la hora de articular el requisito que nos ocupa. Así, explican las profesoras que, en lo que respecta al análisis del propósito o intención del contribuyente, los legisladores y tribunales de los distintos países han adoptado enfoques diversos, que pueden ser clasificados en (i) amplios (utilizan la fórmula “*one of the purposes*”), (ii) intermedios (“*one of the main purposes*”), que es el que se encuentra presente en el artículo 6 de la ATAD, y (iii) limitados (“*exclusive and / or sole purpose*”), que sería, según indican, el adoptado por el legislador español, si bien éste no adopta el enfoque del propósito, sino un enfoque del resultado o de los efectos. Vid. I.J. MOSQUERA, I.J.J. BURGERS, *Review of anti-avoidance measures of a general nature and scope –general anti-avoidance rules and other measures*, en Bulletin for International Taxation, vol. 73, 10, 2019, apartado 3.

65. A. BÁEZ MORENO, A., ZORNOZA PÉREZ, *La norma general contra las prácticas abusivas de la ATAD*, op. cit., 148.

66. A. BÁEZ MORENO, A., ZORNOZA PÉREZ, *La norma general contra las prácticas abusivas de la ATAD*, op. cit., 154.

el artículo 15 de la LGT, aún conduciendo, en nuestra opinión, a resultados análogos a los de la GAAR comunitaria, ha sido una mejor opción desde el punto de vista de la simplicidad normativa.

3.2.3. La ventaja o ahorro fiscal

Para que los actos o negocios de planificación fiscal agresiva que venimos describiendo entren en el ámbito del artículo 15 de la LGT, deben desembocar en un ahorro fiscal que el legislador entiende ha de materializarse en la evitación total o parcial de la realización del hecho imponible o en una minoración de la base o la deuda tributaria. Esto es, el artículo 15 de la LGT se aplica en relación con los actos o negocios, que además de las características que venimos analizando, supongan una eliminación o reducción de la carga fiscal que se hubiera derivado de haber acudido a “los negocios usuales o propios”, como indica el referido artículo. Se trata esta ventaja fiscal de un prerrequisito para la aplicación de cualquier cláusula antiabuso, un elemento cuasi-universal,⁶⁷ que, como ha indicado RUIZ ALMENDRAL, en relación con su configuración en la norma española, debe ser “previsible, o lógicamente conectada con la operación u operaciones llevadas a cabo”.⁶⁸

Algunos autores han destacado como ventaja respecto de la regulación anterior, que nos encontramos ante una cláusula antielusiva con un ámbito de aplicación general, al no referirse únicamente a la evitación de la realización del hecho imponible, sino incluir, además, cualquier otro supuesto que conlleve una tributación menor.⁶⁹ En efecto, el concepto de ventaja que adopta el legislador español es especialmente amplio incluyendo “cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa (exención, deducción...etc.)”, y también en el sentido de abarcar ventajas inmediatas o futuras. Así lo explica RUIZ ALMENDRAL quien entiende que el artículo 15 de la LGT se proyecta también sobre las operaciones que tengan como resultado “la creación de una pérdida que previsiblemente pretenderá ser compensada por el contribuyente en un ejercicio fiscal futuro”.⁷⁰ Y es precisamente esta configuración amplia del concepto de ventaja, la que permite, en opinión de la misma profesora, la aplicación de la GAAR española a los supuestos en los que a través de los negocios o actos que venimos estudiando se eluden las obligaciones a cuenta. En relación con este aspecto, entendemos con PALAO que resulta totalmente desafortunada la propuesta que se había introducido en el Informe de la Comisión de 2001⁷¹ para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT, en el sentido de que “el expediente de fraude de Ley tampoco debe utilizarse para evitar la elusión de las obligaciones a cuenta”, pues como indica este profesor “las obligaciones a cuenta son tan obligaciones tributarias como la principal”.⁷²

Tampoco vemos en relación con este prerrequisito de la norma española problemas de encaje con la GAAR de la Directiva, que por lo que ahora nos ocupa, se refiere a “la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable”, un test objetivo que anuda la ventaja fiscal a la finalidad de la norma.

3.3. El procedimiento para la aplicación del conflicto

La aplicación del artículo 15 de la LGT requiere, como se indica en su apartado 2, “el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley”. Este artículo 159 se

67. A. BÁEZ MORENO, J. ZORNOZA PÉREZ, *Spain*, en *Cahiers de Droit Fiscal International* (Ejemplar dedicado a *Anti-Avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules*), *op. cit.*, 703-704.

68. V. RUIZ ALMENDRAL, *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*, Aranzadi, Pamplona, 2006, 81.

69. M.A. COLLADO YURRITA, G. PATÓN GARCÍA, *La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria: problemas aplicativos*, *op. cit.*, 79.

70. V. RUIZ ALMENDRAL, *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*, *op. cit.*, 80-81.

71. La Comisión fue nombrada por la Secretaría de Estado de Hacienda por Resolución de 15 de junio de 2001.

72. C. PALAO TABOADA, *La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, 2009, 151.

encuadra en el marco de las disposiciones que disciplinan el procedimiento inspector y regula los siguientes aspectos del cauce procedimental a seguir para la declaración de conflicto:

(i) La *composición* de la Comisión consultiva que, además de constituirse en los términos establecidos reglamentariamente, debe estar compuesta por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas -actuando uno de ellos como Presidente,- y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

(ii) El *procedimiento* en sí mismo, en relación al cual se prevé, en esencia que “(c)uando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva”.⁷³ El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva, plazo que podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de dicha Comisión, sin que tal ampliación pueda exceder de un mes.⁷⁴

(iii) La *consecuencia de la falta de emisión en plazo*, que no es otra que la reanudación del “cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva”.⁷⁵ Esto significa que las actuaciones reanudadas en el seno del procedimiento inspector deberán proseguir sin tomar en cuenta el pretendido conflicto en la aplicación de la norma, ya que éste no será declarado en tanto no se emita el informe.⁷⁶

(iv) El *informe*, respecto del que llama la atención que la LGT no se refiera expresamente a la necesidad de motivación de las causas que determinan la existencia de conflicto en la aplicación de la norma, o, en su caso, de su inexistencia, motivación que tendrá que darse en cualquier caso.⁷⁷ Lo que sí se establece es que este informe “vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma”, lo que significa que si el informe emitido aprecia la existencia del conflicto, la Inspección “proseguirá las actuaciones aplicando la norma que se pretendió eludir”.⁷⁸ Como explica PÉREZ ROYO, si el informe no declarase la existencia de conflicto, al ser vinculante, el procedimiento deberá proseguir conforme la calificación inicial y la aplicación de su correspondiente normativa.⁷⁹ Finaliza el artículo 159 de la LGT estableciendo la inadmisibilidad de recurso contra el informe, aclarando que en los recursos o reclamaciones que “se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.⁸⁰ Por último, y aunque nada se diga en este artículo 159 de la LGT al respecto, del artículo 206 *bis*, que analizaremos en seguida, se desprende que dicho informe o cuanto menos los criterios recogidos en el mismo deberán ser públicos.

73. Artículo 159.2 de la LGT.

74. Artículo 159.4 de la LGT.

75. Artículo 159.6 de la LGT.

76. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general, op. cit.*, 358.

77. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general, op. cit.*, 357-358.

78. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general, op. cit.*, 358.

79. *Ibidem*.

80. Artículo 159.8. de la LGT.

3.4. La consecuencia jurídica de aplicar el artículo 15 de la LGT. Especial referencia a la posibilidad de imponer sanciones

De darse todos los requisitos que venimos analizando en relación con los actos o negocios *abusivos*, se derivará la consecuencia jurídica que aparece formulada en el apartado 3 del artículo 15 de la LGT en los siguientes términos:

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.

Dicha consecuencia jurídica no es sino otra que la de rechazar el ahorro fiscal obtenido a través del esquema abusivo, tal y como se prevé en cualquier GAAR de nuestro entorno. Más en concreto, desde el punto de vista de la consecuencia jurídica, la cláusula antielusiva española pertenece al tipo de GAARs que BÁEZ y ZORNOZA denominan “GAARs with unlimited effects”,⁸¹ en el sentido de que el aplicador de la norma no se limitará a eliminar la ventaja fiscal obtenida, sino que además, deberá “aplicar las normas fiscales pertinentes a los hechos que se hubieran producido de no haber existido el negocio abusivo”.⁸² Dicho de otra forma, el aplicador del Derecho tendrá que *recharacterizar* la operación, esto es, reconfigurar el tratamiento fiscal de la operación de acuerdo con su sustancia económica.⁸³

Parece que la norma española es más clara, en este aspecto, que la GAAR de la ATAD, pues según BÁEZ y ZORNOZA esta última admite dos interpretaciones: bien entender que los Estados miembros tienen total libertad a los efectos de imponer la *recharacterización* a la que acabamos de referirnos, bien entender que quedan obligados a ello con la consiguiente aplicación a los negocios *recharacterizados* de las normas nacionales correspondientes.⁸⁴ Con todo, para estos autores la segunda opción es la única lógica, de modo que, desde esta perspectiva, nuestro artículo 15 de la LGT se acomoda también a la configuración de la GAAR comunitaria en el elemento que nos ocupa.

El legislador español, además, se refiere de forma expresa a los intereses de demora, aclarando que éstos se liquidarán cuando se aplique el artículo que venimos analizando. Una cuestión de gran relevancia, en lo que concierne a la consecuencia jurídica, es la posibilidad de imponer sanciones, posibilidad abierta a raíz de la modificación operada en el artículo 15 de la LGT por la Ley 34/2015. Puede decirse que de esta manera la LGT converge también con el espíritu de la ATAD en relación a este extremo de la GAAR, pues aclaraba aquélla en su Preámbulo que, en el ámbito que nos ocupa “(n)o debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables dichas normas generales”.⁸⁵

Cuando tuvo lugar la reforma de la LGT en el año 2003 había habido ya un intento de sancionar el fraude de ley. Así, en el Anteproyecto de la Ley 58/2003 actual se había propuesto el establecimiento de una infracción cuando “las circunstancias del caso concreto pusiesen de manifiesto la existencia de una maquinación realizada con ánimo defraudatorio”. Este intento se vio frustrado, *inter alia*, por la oposición del Consejo de Estado que dictaminó que la configuración del tipo infractor en el caso referido, era demasiado indeterminado, pudiendo resultar inconstitucional.⁸⁶ Finalmente, la

81. A. BÁEZ MORENO, J. ZORNOZA PÉREZ, *Spain*, en Cahiers de Droit Fiscal International (Ejemplar dedicado a *Anti-Avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules*), *op. cit.*, 706.

82. BÁEZ MORENO, A., ZORNOZA PÉREZ, *La norma general contra las prácticas abusivas de la ATAD*, *op. cit.*, 155.

83. A. BÁEZ MORENO, J. ZORNOZA PÉREZ, *Spain*, en Cahiers de Droit Fiscal International (Ejemplar dedicado a *Anti-Avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules*), *op. cit.*, 2018, 706.

84. A. BÁEZ MORENO, J. ZORNOZA PÉREZ, *La norma general contra las prácticas abusivas de la ATAD*, *op. cit.*, 155.

85. Considerando undécimo.

86. Dictamen n.º 1.403/2003, de 22 de mayo. La previsión del tipo infracción, si bien consiguió mantenerse en el Proyecto de Ley, no logró permanecer en el texto aprobado, que excluyó expresamente la posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude de ley.

reforma operada en el año 2015 sí consiguió configurar el abuso tributario, en determinados casos, como constitutivo de infracción, incluyendo la correspondiente sanción, cuestiones que se regulan en el artículo 206 *bis* de la LGT.

Por lo que concierne al *tipo infractor*, el referido artículo establece lo siguiente:

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.

b) La 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.

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

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

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

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

Siguiendo al profesor PÉREZ ROYO, diremos que para que las operaciones en fraude de ley constituyan un incumplimiento de obligaciones tributarias calificable como infracción tributaria deben darse dos requisitos: el requisito del resultado, y el requisito de la conducta.

Por lo que concierne al requisito del *resultado*, en el nuevo tipo infractor “se integran los posibles resultados materiales de la conducta del obligado”,⁸⁷ a que conduce el recurso a actos o negocios que han dado lugar al expediente del conflicto, y que se concretan en la acreditación de alguna de las siguientes situaciones: a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria; b) La 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.

Estas cuatro situaciones se encuadran en las descritas en los artículos 191,⁸⁸ 193,⁸⁹ 194⁹⁰ y 195⁹¹

87. Así se indica en el Preámbulo de la Ley 34/2015, considerando II, quinto párrafo.

88. Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación.

89. Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.

90. Infracción tributaria por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales.

91. Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.

de la LGT. Es por ello que el apartado 5 de este artículo 206 *bis* establece que “(l)as infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta Ley”. Parece que lo que nos quiere decir el legislador, a través de esa previsión, es que las conductas tipificadas en los referidos artículos podrán ser también sancionadas cuando se hayan realizado mediante los actos o negocios abusivos que son el objeto del artículo 15 de la LGT.⁹² Resultan clarificadoras a este respecto las palabras del profesor PÉREZ ROYO al explicar que más que de un *tipo infractor unitario*, nos encontramos en presencia de *cuatro infracciones* diversas. Es decir, de una modalidad, en cada caso, de las infracciones de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT “caracterizada por la presencia de operaciones en fraude de ley” (o conflicto)”. Así:

- a) fraude de ley con resultado de falta de ingreso
- b) fraude de ley con resultado de obtención indebida de devolución
- c) fraude de ley con resultado de solicitud de devolución o beneficio fiscal improcedentes
- d) fraude de ley con resultado de acreditación improcedente de deducciones en declaraciones futuras.⁹³

Por lo que concierne al requisito de la *conducta*, conforme al apartado 2 del artículo 206 *bis*, para que el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante el recurso al fraude de ley constituya infracción tributaria debe acreditarse “la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación”.

La presente regulación de las infracciones cometidas por medio de operaciones abusivas ha sido objeto de fuertes críticas doctrinales y ha reabierto un debate, en realidad nunca cerrado, acerca de la “sancionabilidad” del fraude de ley. En España, hasta la modificación que estamos analizando, existía un consenso doctrinal amplio a la hora de entender que el recurso al fraude de ley no debía sancionarse. La ausencia de sanción se fundamentaba (y todavía se fundamenta) en el hecho de que conforme a una opinión doctrinal relevante, en estos supuestos de fraude de ley, la aplicación de la norma eludida se produce por analogía, al no haberse realizado el hecho imponible.⁹⁴ Bajo esta concepción, la punición del fraude de ley equivaldría a la aplicación analógica de la norma sancionadora, lo cual contradice el principio constitucional de tipicidad.⁹⁵ Frente a esto, hay quien defiende que en los supuestos de abuso cabría la aplicación de *sanciones administrativas*, si bien nunca de *penas criminales*. Es la posición del profesor PÉREZ ROYO, quien entiende que desde el punto de vista de la política legislativa, la aplicación de sanciones a los casos de abuso es la opción correcta, “para poner un «coste» a la tentación de jugar a la «planificación fiscal agresiva»”.⁹⁶ Una

92. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., 453.

93. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, op. cit., 454.

94. C. PALAO TABOADA, *La interpretación y aplicación de las normas tributarias en la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria*, op. cit. 53, con referencia a R. POHL, *Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung*, Peter Lang, Frankfurt, 1990.

95. C. PALAO TABOADA, *La interpretación y aplicación de las normas tributarias en la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria*, op. cit. 53.

96. Explica este autor que “la consideración de infracción en los casos de conflicto no iría necesariamente en contra de los principios que gobiernan el ejercicio de la potestad sancionadora en la propia LGT”. Recuerda que en nuestro ordenamiento tributario cabe sancionar aun sin ocultación: “a quien ha autoliquidado mal”, quien “sin mentir en cuanto a los hechos, se aplica incorrectamente la normativa tributaria”. Para este autor, este es precisamente el terreno en que se mueve la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pues “entre las normas tributarias a aplicar al realizar una autoliquidación aparecen en primer lugar, las relativas a la calificación (...). Y en este mismo plano de normas sobre calificación se encuentra la del art. 15 LGT, que no es otra cosa que la regla específica sobre el modo de proceder cuando los hechos o negocios a calificar presentan las notas definidas en el citado artículo”. Con todo, entiende el profesor sevillano que la sanción prevista en la LGT en los supuestos en los que no existe ocultación, y se ha dejado de ingresar, por una incorrecta aplicación de las normas (50 por ciento de la cantidad dejada de ingresar) es

posición minoritaria sostiene, en cambio, que el abuso de la norma tributaria merece reproche penal.

Sea como fuere, lo cierto es que la regulación actual de la infracción tributaria en los supuestos de conflicto se encuentra lejos de cumplir los principios del Derecho sancionador. El propio PÉREZ ROYO, quien, como se acaba de explicar, abogaba por la “sancionabilidad” (administrativa) de los actos en fraude de ley, critica con contundencia la opción escogida por el legislador en el año 2015 para sancionarlos. Uno de los aspectos más criticados tanto por este autor como por una amplia doctrina, es el relativo al que hemos denominado “requisito de la conducta”, establecido en el apartado 2 del artículo 206 *bis*, y que implica que lo que se castiga es la desatención por parte del obligado tributario “de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente iguales”, tal y como puede leerse en el Preámbulo de la Ley 34/2015. Así, la infracción consiste en desatender el criterio administrativo derivado de los informes de la Comisión de conflicto, cuya publicidad, recordemos, se regularía reglamentariamente. El desarrollo reglamentario se llevó a cabo a través del Real Decreto 1070/2017 de 29 de diciembre⁹⁷ que modificó, *inter alia*, el Reglamento de Gestión e Inspección aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, para, entre otras cosas, introducir un sexto apartado en el artículo 194 con la siguiente redacción: “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. En el ámbito de competencias del Estado se publicarán en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo que se trate de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso deberán publicarse a través del medio que las mismas señalen”. Además, se añade que “(e)n dichas publicaciones se guardará la debida reserva en relación a los sujetos afectados”.

Llama la atención que sólo se publiquen los informes respecto de los que la Comisión haya considerado que sí existe conflicto, y no aquellos en los que aquél no se ha apreciado, así como el hecho de que a día de hoy sólo se haya publicado uno.⁹⁸

En cualquier caso, infringe el principio de *lex certa* el hecho de que una actuación ilícita se fundamente en una desatención a un criterio administrativo, sobre todo sin que se exija que éste haya sido confirmado por sentencia firme. Como indica el profesor ESCRIBANO “se está penalizando la actuación en fraude de ley mediante el desacuerdo con la calificación *realizada por la Administración*”. A juicio de este autor,

“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 establecido vía Comisión consultiva a la que se refiere el art. 159 LGT. Con la referencia a la publicación de un órgano administrativo cuya decisión integra la presunta infracción, la seguridad jurídica, base indeclinable de la exigencia de la predeterminación normativa en que consiste el principio de tipicidad, queda verdaderamente maltrecha”.⁹⁹

desproporcionada. Vid. F. PÉREZ ROYO, *Comentario al artículo «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de Ley General Tributaria»*, *op. cit.*, 387.

97. 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.

98. El informe se encuentra disponible en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Normativas/Conflictos_normativa/Conflicto%20n1_Sociedades_gastos_financiacion_intragrupo.pdf.

99. F. ESCRIBANO LÓPEZ, *Sobre el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT*, en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, 166, 2015, 16.

En la misma línea el profesor PÉREZ ROYO advierte, además, que dado que para que la conducta en fraude de ley sea sancionable se requiere la previa publicación del criterio de la Comisión, lo que se castiga es, “la desobediencia, la contumacia en el error: la puesta en práctica de un esquema de planificación fiscal agresiva de nuevo cuño, de última generación, no ensayado con anterioridad, aun cuando sea sometido a expediente de conflicto y declarado no admisible, no quedaría sujeto a sanción”.¹⁰⁰

El otro gran problema que, a nuestro juicio presenta la tipificación de la infracción (o infracciones) que comentamos es el relativo a la culpabilidad, o en términos del artículo 179 de la LGT, al “principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias”. Este artículo, tras consagrar un principio de responsabilidad (que no de culpabilidad) en el apartado 1, indicando, en esencia, que los obligados tributarios podrán ser sancionados “por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos”, recoge en el apartado 2 una lista de supuestos en que tales hechos no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria, que incluyen aquellos en los que “se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. A continuación, el legislador ofrece un elenco (abierto) de supuestos en los que habrá que entender que se da tal circunstancia, incluyendo, entre ellos, aquellos en los que “el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma” y en relación con esto señala que “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”.

En relación a este principio de responsabilidad, no podemos dejar de reproducir la siguiente observación presentada en el trámite de información pública sobre el Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT: “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 opinión administrativa formulada previamente por la comisión consultiva”.¹⁰¹ Como indica MARTÍN LÓPEZ “el ejercicio del *ius puniendi* administrativo requeriría un plus probatorio, adicional a la mera subsunción de la conducta del contribuyente en dicho precedente administrativo, debiendo la Administración tributaria demostrar expresamente la concurrencia del oportuno dolo o negligencia”.¹⁰² Ello porque como explica este autor “la identidad sustancial del supuesto en cuestión con alguno de los que forman parte del elenco de precedentes administrativos no tendría que presuponer, per se, la presencia de culpa en el comportamiento del contribuyente”.¹⁰³ Desafortunadamente, no sólo es esto lo que se deriva de la regulación actual de la infracción del conflicto sino que, al establecer, como se ha indicado, una presunción de ausencia de diligencia cuando se da la referida identidad sustancial, se establece una presunción de culpabilidad, “con inversión de la carga de la prueba”, que como advierte PÉREZ ROYO, quiebra la garantía constitucional de presunción de inocencia.¹⁰⁴

Por otro lado, compartimos las reservas de MARTÍN LÓPEZ a la calificación de la infracción como grave, si tenemos en cuenta que la infracción tributaria del artículo 191 (“infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación”) para ser calificada como grave requiere la existencia de ocultación, componente que no se encuentra presente en las conductas constitutivas de conflicto. Con todo, y como indica este autor, la calificación de la infracción como grave se atempera con el importe de la multa, que no excede, en ninguno de los

100. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general, op. cit.*, 454.

101. J.M. TEJERIZO LÓPEZ, P.M. HERRERA MOLINA, I. MARTÍN DÉGANO, I. ESPEJO POYATO, *Observaciones presentadas al Proyecto de Reforma de la Ley General Tributaria*, 2014. Pueden consultarse en <https://ecjleadingcases.files.wordpress.com/2014/07/ltg-uned.pdf>.

102. J. MARTÍN LÓPEZ, *La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, en *Crónica Tributaria*, 163, 2017, 139.

103. J. MARTÍN LÓPEZ, *La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, op. cit.*, 140.

104. F. PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general, op. cit.*, 455.

casos, del 50% de las respectivas cantidades, según los casos.¹⁰⁵ En concreto en el apartado 4 del artículo 206 bis se indica que la sanción consistirá en:

a) *Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).*

b) *Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).*

c) *Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).*

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

Como observación final a la cuestión de la punibilidad de las conductas de abuso del derecho en el ámbito tributario, hemos de advertir que si bien la infracción y sanción previstas para los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria parecen coherentes con el espíritu de la ATAD, no podemos dejar de plantearnos si la cláusula antielusiva española plantea problemas desde la perspectiva de la jurisprudencia del TJUE, y en particular, en relación con la doctrina establecida por aquél en su sentencia sobre el asunto *Halifax*, en la que, con referencia a su sentencia en el asunto *Emsland-Stärke*¹⁰⁶ advertía que “la comprobación de que existe una practica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual seria necesaria una *base legal clara y exenta de ambigüedad*”.¹⁰⁷ Dados los defectos que la cláusula antielusiva española plantea desde la perspectiva de los principios de legalidad, tipicidad y seguridad jurídica, parece más que evidente que la infracción objeto de estudio tampoco se acomoda a las exigencias de la jurisprudencia comunitaria. Con todo, y como ha advertido MARTÍN LÓPEZ, la cuestión de fondo que surge en este debate es la de si resulta apropiado, en general, sancionar el abuso del derecho, “dado el grado de abstracción consustancial a toda norma general antiabuso”.¹⁰⁸

4. Consideraciones finales

A lo largo de este trabajo hemos concluido que el artículo 15 de la LGT, regulador del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es una cláusula general antiabuso que conduce a resultados análogos a los que llevaría la aplicación de la GAAR de la ATAD, entre otras cosas porque entendemos que el término *falseado* de la Directiva no requiere simulación. Por otro lado, el ámbito del artículo 15 de la LGT es sin duda más amplio que el de la GAAR comunitaria, pues el de esta se restringe a los supuestos de elusión en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades,¹⁰⁹ mientras la norma española tiene un alcance general.¹¹⁰ Ello no supone, sin embargo, problema alguno para entender traspuesta la GAAR comunitaria a nuestro ordenamiento, por obra del referido artículo 15 de la LGT.

Pese a esta conclusión, podría aún considerarse la conveniencia de la transposición expresa de la GAAR comunitaria al ordenamiento español. Se muestran partidarios de esta opción los profesores

105. J. MARTÍN LÓPEZ, *La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, op. cit., 138.

106. Sentencia de 14 de diciembre de 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, f.j. 56.

107. Sentencia de 21 de febrero de 2006, *Halifax*, C-255/02, f.j. 93

108. J. MARTÍN LÓPEZ, *La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, op. cit., 132.

109. Sobre este aspecto, véanse las observaciones realizadas en *supra* n. 15.

110. C. PALAO TABOADA, *El abuso del derecho en materia tributaria en el Derecho Comunitario Europeo*, Revista Española de Derecho Europeo, 61, 2017. Consultada en Aranzadi Westlaw, BIB 2017\542, 42.

CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ, por tratarse de la “más compatible con la propia finalidad de introducir un concepto común de abuso”, así como por la seguridad jurídica que aportaría al contribuyente, al poder éste conocer que “los elementos del abuso del Derecho de la UE se han incorporado y se van a aplicar en el ordenamiento interno y si las divergencias con la práctica nacional en la materia resultan de una aplicación del artículo 3 de la directiva o, por el contrario, de una falta de adecuación del ordenamiento nacional con el Derecho de la UE”.¹¹¹ En este contexto, conviene advertir que el artículo 3 de la ATAD, la configura como una norma de mínimos, disponiendo que la Directiva “no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades”. En particular, los autores referidos abogan por una nueva reforma del artículo 15 de la LGT, en lugar de por añadir a éste una nueva cláusula general antiabuso.¹¹² Otra posibilidad que ha sido considerada por la doctrina es la consistente en introducir, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, una norma general anti-abuso “que refleje de forma más exacta el contenido del artículo 6 de la ATAD”.¹¹³ No somos partidarios de esta última posibilidad. En primer lugar, por la mayor confusión que la incorporación de esa cláusula podría añadir a la ya existente en un ordenamiento como el nuestro, en el que, como se ha venido explicando a lo largo de este trabajo, ya vienen conviviendo difícilmente las figuras previstas en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT como vías de lucha contra la elusión fiscal, en su más amplio sentido.¹¹⁴ Y en segundo lugar, porque desde un punto de vista práctico, entendemos que dicha incorporación no presentaría efectos prácticos relevantes, al resultar aplicables en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades los referidos artículos de la LGT.¹¹⁵

En cualquier caso, bajo el entendido de que la norma antiabuso española llega a los resultados queridos por la GAAR comunitaria, no consideramos necesaria modificación alguna en nuestro ordenamiento tributario para que se pueda concluir que nuestro legislador cumple con la obligación de transposición de la ATAD en el aspecto que nos ocupa,¹¹⁶ de manera que la cuestión sobre dicha

111. J.M. CALDERÓN CARRERO, A. MARTÍN JIMÉNEZ, *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., 35-36.

112. J.M. CALDERÓN CARRERO, A. MARTÍN JIMÉNEZ, *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., 36.

113. FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD, *Directiva ATAD (“Anti Tax Avoidance Directive”). Especial referencia a la medida relativa a la imposición de salida “exit tax” y a la norma general contra las prácticas abusivas*, 20. Documento disponible en <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/12/Directiva-Europea-Anti-Abuso.pdf>. Los propios profesores CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ proponen, como segunda mejor opción, “una reforma que pasara por la introducción en el IS y el IRNR de una GAAR simétrica siguiendo el patrón del artículo 6 de la Directiva ATAD, eliminando paralelamente las cláusulas antiabuso generales recogidas en la legislación del IS e IRNR que afectan a regímenes derivados de la implementación de las Directivas UE de Fusiones, Matriz-Filial e Intereses y Cánones” (*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., 36).

114. CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ advierten de este riesgo, con referencia a las críticas realizadas por el profesor ALFREDO GARCÍA PRATS, quien, con ocasión de su conferencia en el Curso *El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea. Análisis de la incidencia de la nueva Directiva antiabuso tributario* (23/10/2016, Universidad de Cádiz), se mostró crítico con la posibilidad de incluir una GAAR en el Impuesto sobre Sociedades, por la mayor confusión que puede generar, al añadirse a los estándares de la LGT cuyos perfiles son ya muy borrosos, principalmente -y como se ha indicado en este trabajo-, en la práctica de la Administración y los tribunales (J.M. CALDERÓN CARRERO, A. MARTÍN JIMÉNEZ, *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., 35). En el mismo sentido, A. DELGADO PACHECO, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, op. cit., 417.

115. FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD, *Directiva ATAD (“Anti Tax Avoidance Directive”). Especial referencia a la medida relativa a la imposición de salida “exit tax” y a la norma general contra las prácticas abusivas*, op. cit., 20.

116. En el mismo sentido, también, I. ALONSO SALCEDO, J. GONZÁLEZ GONZÁLEZ, *Cláusulas anti abuso y normativa europea (Directiva ATAD)*, en DELOITTE ASESORES TRIBUTARIOS (Autor) *Imposición sobre el beneficio empresarial: Evolución reciente, perspectivas de futuro*, Fundación Impuestos y Contabilidad, Madrid, 2019, 312. Documento disponible en <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2020/03/Imposici%C3%B3n-sobre-el-beneficio-empresarial.pdf>.

transposición quizás podría redirigirse a “la conveniencia de unificar los diferentes instrumentos antielusión, recogidos en los artículos 13, 15 y 16 de la LGT, en una única norma antiabuso”,¹¹⁷ o a la exploración de vías alternativas en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, dado el fuerte componente de abstracción -y la consiguiente inseguridad jurídica-, presente, en cualquier cláusula general antiabuso. Una de esas vías es, sin duda, el cumplimiento cooperativo, que, a diferencia de la cláusula antiabuso, constituye un mecanismo de control *a priori*, de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. En el caso de España, nuestro legislador introdujo una referencia expresa a esta vía de control a través de la reforma operada por la ya comentada Ley 34/2015 en la LGT,¹¹⁸ para indicar que la colaboración de los interesados en la aplicación de los tributos “*podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones Públicas, [...] y específicamente con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras a potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios o asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal*”.

En este contexto, una de las cuestiones de mayor actualidad es la de si ambos mecanismos de control (el control *a priori*, articulado a través de los programas de cumplimiento cooperativo, y el control *a posteriori*, articulado a través de la cláusula antiabuso), resultan o no suficientes, o si por el contrario se hace necesario incorporar a nuestro ordenamiento la obligación de información sobre los mecanismos de planificación fiscal agresiva, a cuya transposición obliga, de hecho, la Directiva de intermediarios fiscales (DAC 6),¹¹⁹ que tantas críticas ha suscitado en la doctrina.¹²⁰

María Cruz Barreiro Carril: Universidad de Vigo (Spain)

✉ mcruzbarreiro@uvigo.es

Profesora titular de Derecho financiero y tributario en la Universidad de Vigo, en la que obtuvo el título de Doctora con mención Doctor Europeus. Su tesis sobre “Impuestos directos y Derecho de la UE. La armonización negativa realizada por el TJUE”, obtuvo el premio del Instituto de Estudios fiscales (Ministerio de Economía y Hacienda de España) y el premio extraordinario de Doctorado por la Universidad de Vigo. Ha realizado estancias de investigación sobre Derecho fiscal europeo e internacional en diversos centros y Universidades (IBFD, WU Vienna University of Economics and Business, NYU, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Università degli Studi di Salerno).

117. A. DELGADO PACHECO, *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*, op. cit., 384.

118. En concreto, en el artículo 92.2 de la LGT.

119. Directiva 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Sobre este tema véase, Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, *La declaración obligatoria de mecanismos de planificación fiscal agresiva en el marco de la protección de los derechos fundamentales*, op. cit. A la fecha de cierre de este trabajo, el Consejo de Ministros del Gobierno de España, celebrado el día 12 de mayo de 2020, aprobaba el Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la referida DAC 6. El referido Proyecto de Ley se publicó en el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados el 22 de mayo de 2020 (http://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-16-1.PDF).

120. Un análisis crítico de la Directiva, así como acerca de su pretendida acelerada transposición al ordenamiento español apelando a la actual crisis sanitaria, es realizado por C. LACOMA PÉREZ en *Mecanismos transfronterizos de planificación fiscal vs. armonización fiscal*, CEF Fiscal Impuestos, junio 2020. Disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/mecanismos-transfronterizos-planificacion-amortizacion-fiscal-agresiva-directiva-DAC6.html>.